

Hanna Pyhälä

”SEKIN KUULUU TILINTARKASTAJALLE.”
KUNNAN TILINTARKASTAJAN ROOLI JA MERKITYS VALTIONAPUJEN
VARMENNUSPROSESSISSA

Johtamisen ja talouden tiedekunta

Pro gradu -tutkielma

Marraskuu 2019

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamisen ja talouden tiedekunta; Julkisen talousjohtamisen opintosuunta
Tekijä	PYHÄLÄ, HANNA
Tutkielman nimi	”Sekin kuuluu tilintarkastajalle.” Kunnan tilintarkastajan rooli ja merkitys valtionapujen varmennusprosessissa.
Pro gradu -tutkielma	76 sivua
Aika	Marraskuu 2019

Suomen kunnat saavat valtiolta vuonna 2019 valtionapuja 11 miljardia euroa, joka jakautuu valtionosuuksiin sekä valtionavustuksiin. Osuudet jakautuvat lisäksi valtiovarainministeriön hallinnoimaan sekä opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnoimaan valtionosuuteen. Hallinnollisesti nämä valtionapujen eri muodot poikkeavat toisistaan merkittävästi. Näiden eroavaisuuksien sekä niistä seuraavien tarkastus- ja varmennustoimenpiteiden ymmärtäminen ja hahmottaminen on välttämätöntä kunnan tilintarkastajalle onnistuneen ja olennaisuuksiin keskittyvän varmennuspalvelun suorittamiseksi. Tilintarkastajan tehtävistä säännellään kuntalaissa mutta myös ammattiyhdistyksen suosituksissa ja ohjeissa. Lisäksi julkishallinnon tilintarkastusta tekevillä tilintarkastusyhteisöillä on omia työohjeita ja laatukäsikirjoja, joissa otetaan kantaa myös valtionapujen varmennukseen.

Tässä tutkielmassa selvitetään, kuinka eri tahoja edustavat asiantuntijat valtionapujen ympäriltä näkevät kunnan tilintarkastajan roolin sekä merkityksen julkisen tuen varmennusprosessissa. Vaikka aihe on toisaalta hyvin säännelty ja ohjeistettu, on kokonaisuudessa paljon sellaista, joka jättää tulkinnallisuudelle ja erilaisille toimintatavoille tilaa. Tällöin tilintarkastajan ”tontti ja ruutu” saattavat näyttäytyä eri ihmisille eri tavoin. Tässä tutkielmassa pyritään muodostamaan näistä näkökulmista kokonaiskuva. Tutkimusaineisto kerättiin haastattelemalla 11 asiantuntijaa, jotka edustavat valtionapuja myöntäviä ministeriöitä, valtionapuja saavia kuntia sekä monimuotoista kuntakokonaisuutta hyvin ymmärtävää Kuntaliittoa. Lisäksi kaksi JHT-tilintarkastajaa täydensivät haastateltavien asiantuntevaa joukkoa. Haastattelut toteutettiin teemahaastattelun muodossa, jolla haluttiin maksimoida kunkin haastattelun erityisasiantuntemuksen esille pääsy.

Tilintarkastajan perustehtävä on toimia tiedon tuottajan sekä tiedon tarvitsijan ja hyödyntäjän välissä ja varmentaa tämän halutun tiedon oikeellisuutta, riittävyyttä ja paikkansapitävyyttä. Tähän tilintarkastuksen perimmäiseen syyhyn ei myöskään vaikuta, onko kyse yksityisestä vai julkishallinnollisesta sektorista. Tästä syystä teoreettisen viitekehyksen tälle tutkielmalle tarjoaa maineikas päämies – agentti -teoria, joka sijoittaa tilintarkastajan valtionapuviranomais-päämiehen ja valtionapuja saavan kunta-agentin väliin. Koska tutkielmassa haetaan vastausta tutkimuskysymykseen nimenomaan asiantuntijoiden haastatteluiden myötä, on perusteltua täydentää teoreettista runkoa myös odotuskuilulla, joka mallittaa ympäröivän yhteiskunnan odotuksia ja olettamuksia tilintarkastustyötä kohtaan.

Avainsanat: Kunnan tilintarkastus, valtionavut, valtionosuus, valtionavustus, päämies – agentti -teoria, odotuskuilu.

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -ohjelmalla.

Sisällys

1	Johdanto.....	1
2	Aiheen esittely ja aiempi tutkimus aiheesta	2
3	Ilmiö suurennuslasin alla.....	4
3.1	Tutkimuskysymys	5
3.2	Tätä tutkimusta ohjaava tieteenfilosofia sekä tutkimusote	6
4	Tutkimuksen menetelmänä teemahaastattelu	8
5	Varmistamisen näkökulma – tilintarkastaja päämiehen ja agentin välissä	11
5.1	Päämies – agentti -teoria	12
5.2	Päämies – agentti -mallin laajennukset ja oletus tilintarkastuksen kaikkivoipaisuudesta ..	18
5.2.1	Moraalikato sekä haitallinen valinta.....	19
5.2.2	Odotuskuilu	20
6	Suomalainen valtionapujärjestelmä	22
6.1	Julkinen tuki	22
6.2	Valtiontuet	23
6.3	Valtionosuus.....	23
6.4	Valtionavustus	26
6.5	Valtionapujen anominen, myöntäminen, maksatus – ja varmennus	27
7	Tarkastus- ja valvontatoiminnot Suomen kunnissa	28
7.1	Tilintarkastus – mitä se on?	28
7.2	Tilintarkastuksen suorittaa tilintarkastaja	29
7.3	Tilintarkastus julkishallinnossa	30
7.4	Tarkastuslautakunta.....	32
7.5	Laatu julkishallinnon tilintarkastuksessa	33
7.6	Sisäinen valvonta kunnissa	35
7.7	Sisäinen tarkastus kunnissa	36
8	Haastateltavien näkemyksiä tilintarkastajan roolista ja merkityksestä.....	37
8.1.1	Tilintarkastajan ominaisuudet	38
8.1.2	Päämiehen ja agentin omavalvonta	44
8.1.3	Valtionapujärjestelmä	51
9	Tutkimuksen tulokset ja yhteenveto	57
10	Päätelmät	66
10.1	Ehdotuksia jatkotutkimuksen aiheiksi.....	71
11	LÄHTEET	73
12	Säädöslähteet sekä lainvalmisteluaineisto	76

1 Johdanto

Tässä tutkielmassa perehdytään valtion kunnille myöntämään taloudelliseen tukeen ja tähän tukiprosessiin liittyvään varmennustoimintaan ja kontrollointiin. Tutkielmassa tarkastelun keskiöön nostetaan sekä Valtiovarainministeriön ja Opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnoimia valtionosuuksia että erilaisia valtionavustuksia saavan kunnan tilintarkastaja ja hänen roolinsa tässä varmennuksen kokonaisuudessa. Kunnan virkavastuulla toimiva tilintarkastaja (Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 1142/2015) ei nimittäin ole ainut taloudelliseen tukeen liittyvien osatekijöiden oikeellisuuden tarkastaja vaan valtionavustuslain 15 §:ssä säädetään myös valtionapuviranomaisen valvontatehtävästä niihin liittyen (688/2001). Koska valtionavut muodostavat kunnille pääsääntöisesti hyvin oleellisen osan tuloista, toimivalla ja onnistuneella kunnan sisäisellä valvontajärjestelmällä on siten vahva yhteys myös valtionapujen varmennukseen. Kunnanhallituksella onkin kuntalain 39 § mukainen velvoite huolehtia kunnan sisäisen valvonnan järjestämisestä (410/2015). Valtionapujen varmennus on siten monen tekijän summa.

Tutkimuksella pyritään selvittämään ja lisäämään ymmärrystä, kuinka kunnan tilintarkastajan toiminta edesauttaa valtionapujen varmennustyön optimaalista toteutumista ja mahdollisesti myös sitä, näkeekö joku tilintarkastajan kanssatoimija tarvetta muutokseen tässä toimintakokonaisuudessa. Näillä kanssatoimijoilla ja siten haastateltavilla tarkoitetaan ammattilaisia ja asiantuntijoita, jotka toimivat kattavasti kuntien saamien valtionapujen parissa ja edustavat eri näkökulmia. Selvitystä haetaan siihen, kuinka olemassa olevan sääntelyn ulkopuolelle jäävät tulkinnallisuudet näkyvät haastateltujen asiantuntijoiden mielestä kuntien tilintarkastajien työssä. Tutkimuskysymys, jota täydennetään kolmella avustavalla tutkimuskysymyksellä, onkin ” *Mikä on kunnan tilintarkastajan rooli ja merkitys valtionapujen varmennuksessa?*”.

Tutkittavaa ilmiötä tarkastellaan päämies – agentti -teorian määrittävän viitekehyksen kautta. Teoreettista runkoa tutkielmalle on saatu myös muun muassa odotuskuilusta, koska monesta haastatellusta asiasta asiantuntijoilta kysyttiin teemahaastattelun muodossa nimenomaan heidän näkemyksiään ja kokemuksiaan aiheesta. Tällöin odotusten ja oletusten epäsuhtaa tilintarkastuksen ja tarkasteltavan yksikön sidosryhmien välillä kuvaava odotuskuilu tarjoaa kehystä siihen, mihin perinteinen agenttiteoria ei suoraan ota kantaa.

Näkemysten monipuolisuuden ja aihepiirin asiantuntemuksen kattavuuden varmistamiseksi haastateltavien valinnassa pyritään moniäänisyyteen: päämiehen ja agentin edustajien lisäksi tutkimukselle arvokasta antia tarjoavat Kuntaliiton edustajat näkemyksineen mutta ehdottomasti myös itse julkishallinnon tilintarkastajien edustajat.

2 Aiheen esittely ja aiempi tutkimus aiheesta

Tässä tutkielmassa keskitytään julkishallinnon tilintarkastajan rooliin ja merkitykseen kunnan saamien valtionapujen tarkastuksen ja oikeellisuuden varmistamisen prosessissa. Asiakokonaisuudesta on olemassa juridista sääntelyä, muun muassa kuntalaissa (410/2015) ja aihekokonaisuus on luonnollisesti huomioitu oleellisena osana kunnan tilintarkastajan työtä myös Julkishallinnon tilintarkastajien yhdistyksen suosituksissa ja ohjeissa (JHTT ry, 2017 ja 2016).

Merkityksen arvioimisella tarkoitetaan äärimmillään sitä, mille sijalle arvioijat kohteen tarkasteltavassa aiheessa arvottavat. Samanaikaisesti ”merkityksellä” on kuitenkin myös arvosteluasteikon ulkopuolinen ulottuvuus, jolloin kohteen ”merkityksellä” on myös vahva sisällöllinen puoli. Tällä tarkoitetaan niitä elementtejä, joita haastatellut asiantuntijat mielikuvissaan liittävät kunnan tilintarkastajaan ja tämän työhön. Roolilla tarkoitetaan tässä osuutta toiminnasta ja tehtäväkokonaisuudesta. Oleellinen osa ”tilintarkastajan roolin” määrittelyä ja auki kirjoittamista tulee ulkopuolisilta kunnan tilintarkastajien kanssatoimijoilta, joilla on oman tehtäväkenttensä ansiosta vahva näkemys aihealueen kokonaisuudesta. Näiden kanssatoimijoiden oman ammattitaidon ja kokemuksen myötä heille voidaan arvioida kehittyneen kompetenssia määritellä toisten aihepiirin toimijoiden, myös tilintarkastajien, roolia ja merkitystä tässä kokonaisuudessa. ”Rooli”, kuten ei ”merkityskään” ole mustavalkoisia, kerralla tyhjennettävästi sanottuja määritelmiä. Tästä syystä tilintarkastajien ”rooliin” ja ”merkitykseen” haetaan selvyttä haastatteleamalla aihepiirin eri toimijoita. Tällä pyritään varmistamaan se, että määrittelyt onnistuvat mahdollisimman laaja-alaisesti ja monipuolisesti ja mahdolliset yksittäiset mielipide-erot hälvenevät kokonaiskuvaa haettaessa.

Kappaleessa Valtionapujärjestelmä tullaan määrittelemään julkisen tuen eri muotoja, niistä käytettäviä nimityksiä sekä selvennetään terminologista monimuotoisuutta ja arvioidaan tapauskohtaista rinnastettavuutta. Kappaleessa selvitetään myös eri valtionapujärjestelmään liitettyjen termien alisteisuus toisilleen ja miksi termiä ”valtionapu” käytetään yleisnimenä kaikelle sille rahalliselle tuelle, jota valtio voi kunnalle ja kuntayhtymälle antaa.

Valtionapujen vuosittaiset rahavirrat Suomessa ovat huomattavan suuria. Esimerkiksi valtion talousarviovuoden 2019 menojen 55,5 miljardista eurosta 11 miljardia € on kohdistettu valtionapuihin kunnille, 3,5 miljardia € elinkeinoelämälle ja lähes 20 miljardia € on kohdistettu Kelan ja vastaavien sosiaaliturvarahastojen kautta kanavoitaviin kotitalouksien valtionapuihin (Valtiovarainministeriö, 2019). Valtionavut kokonaisuudessaan koskettavat siis suurta ja monimuotoista saajaryhmää – voisikin sanoa, että valtionavut koskettavat meistä ihan jokaista. Tässä tutkielmassa keskitytään kuitenkin ainoastaan kunnille myönnettäviin valtionapuihin, joka on edellä mainitusti peräti

viidennes koko Suomen valtion budjetista, sekä kunnan tilintarkastajan rooliin ja merkitykseen näiden varmennuksessa kunnissa.

Näiden mittavien summien ja lukumääräisesti useiden valtionapujen saajien vuoksi tuoreen tieteellisen tutkimuksen määrä valtionavuista on hämmästyttävän pieni. Tuoreen tutkimuksen määrää pienentää entisestään, kun tarkastelu rajataan valtionapuihin, jossa antajan lisäksi saaja edustaa julkista sektoria ja nimenomaisesti kuntia ja kuntayhtymiä. Matikaisen väitöstutkimus vuodelta 2014 edustaa tätä harvinaista joukkoa – se käsittelee rahoitusperiaatetta kunnallisen itsehallinnon turvaajana. Jos tutkimuksellinen huomio kohdistetaan vielä kunnan tilintarkastukseen, jää tieteelliset kriteerit täyttävien löydösten lukumäärä varsin pieneksi. Tuoreen tieteellisesti tutkitun tiedon puute paljastaa selvän tutkimusaukon valtionapujen varmennuksessa ja erityisesti tilintarkastajan toiminnasta tähän liittyen.

Kansainvälistä tutkimusta valtionavuista tai vastaavista, valtiolta alueellisille paikallishallinnoille myönnettyistä rahoitusvastuuta jakavista avuista, osuuksista tai avustuksista on saatavilla hieman kotimaista tutkimusta enemmän. On kuitenkin huomioitava, että tutkimustulosten käytettävyyys voi olla kyseenalainen suomalaisessa kontekstissa, mikäli alkuperäinen valtionapututkimus on tehty esimerkiksi aasialaisessa yhteiskunnassa. Mikäli tutkittava ilmiö on sijoittunut paikalliseen julkiseen talouteen ja yhteiskuntarakenne ja -kulttuuri poikkeavat suomalaisesta yhteiskuntamallista, voivat rinnastettavuus ja vertailtavuus uskoakseni estyä. Lisäksi terminologisesti aihepiiriin liittyy haasteita: samoilla esimerkiksi englannin kielisillä valtionapujärjestelmään liittyvillä käsitteillä voi olla sisällöllisesti suuriakin eroja. Kuten jäljempänä tuodaan esille, järjestelmän hahmottamisen kannalta on ratkaisevan tärkeää tietää, että ”*valtionapu*” ei välttämättä tarkoita ”*valtionosuutta*”. Pelkkien sanakirjojen avulla kansainvälisen aineiston käyttäminen ei siis onnistu vaan tutkimuksen toimintaympäristö on tunnettava tai sen on tultava riittävästi esille tutkimuksesta, sillä järjestelmät ovat maakohtaisia.

Julkisen sektorin avustuksiin liittyvistä väärinkäytöksistä on kuitenkin harmillisen vähän tieteellistä lähdeaineistoa saatavilla – yksityiseen sektoriin liittyvää kirjallisuutta on huomattavasti enemmän. Myös Kuhn ja Siciliani (2013, 252) hämmästelevät artikkelissaan julkisen sektorin sopimusten tarkastamisesta ja niiden manipuloinnista sitä, kuinka vähän taloustieteellisessä kirjallisuudessa on aihetta tutkittu, erityisesti kun määrää peilataan siihen, paljonko julkisen sektorin petosten epäilyyn ja tutkimiseen on käytetty resursseja vuosien saatossa.

Sen sijaan kansainvälistä tutkimusta julkishallinnosta ja julkisesta taloudenpidosta päämies – agentti -teorian kautta tarkasteltuna samoin kuin julkistakin sektoria koskevista haitallisesta valinnasta sekä

moraalikaladosta on kohtalaisesti saatavilla, varsinkin, jos lähdeaineiston voi arvioida kestäneen aikaa hyvin. Kotimaista tarjontaa päämies – agentti -teorian käytettävyydestä julkisen sektorin toimijoiden suhteen tarkastelussa edustaa esimerkiksi Jussi Kivistön väitöstutkimus valtion ja suomalaisten yliopistojen rahoituksesta sekä näiden välisistä agenttisuhteista. Kivistö on perehtyneesti kirjoittanut julkishallinnollisten toimijoiden välisistä agenttiteoriaan sijoitettavista suhteista ja osoittanut omalta osaltaan, ettei päämies – agentti -teorian käytettävyys rajoitu vain yksityiselle sektorille, vaikka se onkin sieltä lähtöisin. Myös Rönkkö (2019) kehystää omaa sisäistä tarkastusta käsittelevää väitöskirjaansa päämies - agenttiteorian avulla ja käy läpi teemaa myös kuntakontekstissa.

3 Ilmiö suurennuslasin alla

Tutkittavana ilmiönä tässä tutkielmassa on valtion ja kunnan välisen valtionapukokonaisuuden varmennustoiminta ja erityisesti kunnan tilintarkastajan toiminta tässä prosessissa. Tutkimuksella haetaan kokoavaa näkökulmaa valtionapuprosessin varmentamisen eri vaiheista tilintarkastajan työn- ja toimenkuvan kannalta ja tätä suhteutetaan muihin valtionapuihin kytkeytyviin toimijoihin, kuten rahan myöntävän ministeriön edustajien sekä julkista tukea saavien kuntien edustajien näkemyksiin aiheesta. Dekonstruoinnin myötä tutkielmalla pyritään paljastamaan ja purkamaan ilmiöön liitettyjä ajattelutapoja sekä mahdollisia itsestäänselvyksiä. Selvyyttä haetaan siihen, millä keinoilla kunnan tilintarkastaja voi sidosryhmien kokemuksen mukaan vaikuttaa valtionapujen varmennuksen kokonaisuuteen ja toisaalta, mikä siinä on hänen vaikutuspiirinsä ulottumattomissa. Samoin selvennystä etsitään siihen, miltä kaikilta osin tilintarkastajan toiminnan arvioidaan edistävän varmennusta huomioiden samalla myös se mahdollisuus, että tilintarkastuksen suorittaja joltain osin vaikuttaakin kielteisesti varmennuksen kokonaisuuteen. Kiinnostavaa on myös se, kokevatko eri haastateltavien instanssien edustajat asiat etuineen ja haittoineen samalla tavalla ja mistä mahdolliset eroavaisuudet voivat johtua. Yksinkertaistettuna ja hyvin pelkistetyksi voisi sanoa, että haen tällä tutkimuksella vastausta siihen, mikä on kunnan tilintarkastajan merkitys valtionapujen varmennuksen kokonaisuudelle. Näin ollen käsitteellä ”merkitys” tarkoitetaan sitä symboliikkaa, joka liitetään toisaalta kunnan tilintarkastukseen ja tilintarkastajaan ja toisaalta valtionapujen varmentamisen kokonaisuuteen ja tilintarkastajan rooliin tässä. Tällöin huomion kiinnittäminen näihin toimintoon tai objektiin liittyviin symboliikkoihin johtaa tutkimaan mahdollisesti jopa kiistanalaisia tai moraalisen latauksen sisältäviä asioita (Alasuutari, 2011, 58 – 59).

Varmennustoiminnalla tarkoitetaan kaikkia niitä todentavia, tarkastavia sekä kontrolloivia toimenpiteitä, joita nykykäytäntöjen mukaan valtionapuihin liittyy. Varmennustoimintaan tässä tutkielmassa lasketaan kuuluvaksi myös valtionavun saajan raportointi ja ilmoitusvelvollisuus seikoista, joilla on vaikutusta oikeutukseen saada jotain valtionavun muotoa. Varmennustoiminnan tarkastelu valtionapuprosessissa rajataan tässä tutkimuksessa koskemaan vain Suomen sisäisiä ja kokonaan Suomen valtion eri toimielimien maksamia valtionapuja kuntatoimijoille. Fokuksen ulkopuolelle jätetään myös valtionavut varmennuksineen, joissa saajana on jokin muu taho kuin kunta. Myös niiden valtionapujen varmennusprosessi, joissa EU olisi osarahoittajana, rajataan ulkopuolelle. Rajaamalla Euroopan unioniin kytköksissä olevat tuet ja avustukset pois, tutkimuksessa jätetään huomioimatta myös Euroopan tilintarkastustuomioistuimien. Tämä mainittu EU:n riippumaton ulkoinen tarkastaja olisi huomionarvoinen osa varmennusketjua, mikäli tarkastelussa olisivat myös veronmaksajien etu, EU:n varat ja niillä aikaansaatu lisäarvo (EU 2019).

Kun puhutaan tilintarkastuksesta, puhutaan siis yhden osapuolen tuottamien talous- ja toimintatietojen oikeellisuuden varmentamisesta toiselle tai toisille osapuolille. Teoreettisen mallin kautta tarkasteltuna nämä vastakkaiset osapuolet ovat ensinnäkin se, kenen haluamasta tiedosta on kyse eli päämies sekä toiseksi agentti, joka tämän halutun tiedon tuottaa. Näiden toimijoiden välisen tiedon varmentaa tilintarkastustoiminto ja sen tilintarkastaja. Tiedon varmentaminen tuottaa ennalta odotetun ja kaikkia tyydyttävän, neutraalin lopputuleman, mikäli ”pinnan raaputus” ei paljasta tilintarkastajalle tarkastuskohteesta huomautettavaa. Sen sijaan ylimääräisen luovuuden käytön pitäisi paljastua talous- ja toimintatiedon oikeellisuutta varmentavalle tilintarkastajalle ja tämä tilanne korostaa tilintarkastajan roolia ja merkitystä päämiehen ja agentin välisessä suhteessa. Aiheettomaan luovuuteen liittyy talous- ja toimintatietojen antamisessa epäeettisyyttä sekä tarkoituksellista harhaanjohtamista ja sitä esiintyy yksityisen lisäksi myös julkisella sektorilla (Näsi, 2017, 101 – 102, 105 – 107).

Kuvattua ilmiötä, kontekstiin liittyviä toimijoita, heidän välisiä suhteitaan sekä muiden ymmärrystä kunnan tilintarkastuksesta, pyritään siis tutkimaan ja siten määrittelemään suomalaisessa valtio - kunta -järjestelmässä ja kansallisessa toimintakulttuurissa. Ilmiöstä ei ole muodostettavissa luonnonlakien kaltaisia globaaleja yleistyksiä, koska tutkittava aihe ilmenee yksilöiden ja toimintakulttuurien konstruoimassa ympäristössä. Ilmiön tutkimuksessa pyritään siis huomioimaan mahdollisimman laaja-alaisesti kulttuuris-historiallinen konteksti, jossa ilmiö tapahtuu.

3.1 Tutkimuskysymys

Edellä esiteltujen tutkittavan ilmiön sekä tarkasteluun tehtävien rajausten kautta muodostuu myös koko tämän tutkielman tarkoitus eli selvittää, ” *Mikä on kunnan tilintarkastajan rooli ja merkitys*

valtionapujen varmennuksessa?”. Tätä tutkimuskysymystä on aiheellista tarkentaa. Ensimmäinen apututkimuskysymys edesauttaa selvittämään eri osatekijöiden vaikutusta rooliin:” *Mitkä tekijät vaikuttavat haastateltavien mielestä kunnan tilintarkastajan rooliin valtionapujen varmennuksessa?”*. Koska tutkimuskysymykseen haetaan vastausta tutkittavaan ilmiöön liittyvien asiantuntijoiden haastattelujen avulla, toinen avustava tutkimuskysymys on:” *Millaiseksi julkishallinnon tilintarkastajat ja sidosryhmät valtionapujen ympärillä kokevat kunnan tilintarkastajan merkityksen valtionapujen varmennusprosessissa?”*.

Merkityksen tarkastelussa ja arvioinnissa on aiheellista selvittää ennen kaikkea se, minkä asian merkityksellisyyttä tarkastellaan ja toisaalta, kenen näkökulmasta tätä arvioidaan. Muussa tapauksessa termi ”merkitys” on vaarassa jäädä mihinkään kiinnittymättömäksi, leijuvaksi, käsitteeksi. Jonkun merkitys jollekin on myös mahdollista arvostella järjestysluvun asteikolla suurin merkitys/ merkityksellisin – pienin merkitys/ vähiten merkityksellinen. Pää tutkimuskysymystä selvennetään siksi entisestään kolmannella apukysymyksellä:” *Millä osatekijöillä on vaikutusta kunnan tilintarkastajan merkitykseen valtionapujen varmennusprosessissa?”*.

3.2 Tätä tutkimusta ohjaava tieteenfilosofia sekä tutkimusote

Filosofia tutkii laajasti määriteltynä esimerkiksi ihmistä, maailmaa tai ihmisen ja ympäröivän maailman suhdetta. Tieteenfilosofialla tarkoitetaan filosofian osa-aluetta, joka tutkii tieteellisen tutkimuksen menetelmiä sekä tutkimusprosessia. (Haaparanta & Niiniluoto, 2016, 22, 26.) Tieteenfilosofia on ymmärrettävissä filosofiseksi metodiksi, jota voidaan soveltaa itse tutkimustoimintaan mutta myös sen tuloksiin (Niiniluoto, 1999, 21).

Tässä tutkielmassa saavutettava tieto tutkittavasta ilmiöstä nähdään instrumentalismin mukaisesti välineenä ja sen arvo ilmenee käytettävyyden kautta. Käytettävyydellä tarkoitan tässä tiedon hyödynnettävyyttä yhteiskunnallisten tekijöiden sekä tapahtumien ennustettavuudessa sekä niiden kontrolloimisessa. Tiedon arvon perustaksi voi sanoa myös tiedonintressiä, jota Jürgen Habermas on luokitellut rationaalisuusperustaksi erilaisille tieteellisille käytännöille (Niiniluoto, 1999, 70 – 71). Tässä tutkielmassa kirjoittajan tiedonintressi muotoutuu kriittisen emansipatorisen tiedonintressin kautta vaikkakin tutkielmassa pyritään toisaalta myös ymmärryksen lisäämiseen tutkittavasta ilmiöstä ja siten tiedonintressissä on myös hermeneuttinen vivahde.

Tiedonintressin eli objektiivisen tieteellisen käytännön rationaalisuusperustan ja päämäärän ollessa emansipatorinen, tiedonintressissä heijastuu jonkinlainen vapautumisen pyrkimys aiemmista toimintatavoista ja ideologiakritiikin kautta pyritään myös vapautumaan ”väärästä tietoisuudesta”.

Emansipatorisen tiedonintressin tehtäväksi sanotaan kuuluvan yhteiskunnan säännönmukaisuuksien rikkominen sen sijaan, että niitä pyrittäisiin löytämään. Hermeneuttisella tiedonintressillä sen sijaan tarkoitetaan erilaisten kulttuuristen ilmiöiden merkitysten parempaan ymmärtämiseen ja sen myötä eri toimijoiden itseymmärryksensä kohentamiseen kommunikoinnin ja traditiovälityksen avulla. (Niiniluoto, 1999, 71 – 72.) Kriittis-emansipatorisella tiedonintressillä viitataan siis tutkimustoimintaan, jonka pyrkimyksenä on tukea yhteiskunnan jäseniä kriittiseen pohdiskeluun siitä, kuinka ja minkälaisina heille asiat yhteiskunnasta esitetään. Yhteiskunnallis-kriittisellä tiedolla on siis tavoitteena tunnistaa valta ja sen seuraukset ja tämän kautta tukea yhteiskunnan yksilöiden ja ryhmien pohdiskelua asiasta ja täten mahdollisuuksia eri valinnoista. (Ronkainen, Pehkonen, Lindblom–Yläne & Paavilainen, 2013, 24.) Tavoitteena on siis emansipatorisen intressin ja kriittisen yhteiskuntatieteellisen tarkastelun kautta pyrkiä muuttamaan totuttuja käytänteitä niiltä osin, kuin asiantuntijat ilmiön ympäriltä niin aiheelliseksi näkevät. Tutkielmassa on kuitenkin mukana myös edellä mainitusti hermeneuttinen näkökulma saavutettavaan tietoon. Tämän intressin avulla tutkielmassa pyritään saavuttamaan laaja-alainen ja kokonaisvaltainen ymmärrys ilmiöstä sekä mahdollistamaan muilta oppiminen haastateltavien tahojen kesken, mikäli haastattelujen myötä aineksia tähän ilmenee.

Ontologialla tarkoitetaan olevan ja todellisuuden peruselementtejä ja rakennetta tutkivaa filosofian osa-aluetta (Niiniluoto, 1999, 125). Ontologisen tarkastelun avulla haetaan vastauksia todellisuuden määrittelyyn liittyviin kysymyksiin ja siihen, kenen todellisuudesta tällöin puhutaan. Ontologinen näkökulma ottaa myös kantaa siihen, mikä on tutkimisen ja sen myötä tietämisen arvoista. (Ronkainen et. al., 2013, 27.) Itse lähestyn ontologista tarkastelua relativistisen näkemyksen kautta. Relativistisen ajattelun mukaan ihmisen toiminta ja valinnat eivät aina ole ennustettavissa koska säännönmukaisuuksissa on poikkeamia ja koska ihmisen käyttäytyminen on hyvin usein kontekstista riippuvaista (Hirsjärvi & Hurme, 2011, 21 – 22).

Epistemologisessa tarkastelussa arvioidaan tietoa sekä tietoteoriaa käsitteineen ja ongelmineen. Tieto-oppi tutkii tiedostamisprosessin rakennetta mutta myös samalla tiedon rajoja sekä totuuden käsitettä. Yleinen määritelmällinen tiivistys tiedosta on, että se on ”hyvinperusteltu tosi uskomus”. (Haaparanta & Niiniluoto, 2016, 43; Niiniluoto, 1999, 136, 138.) Epistemologinen käsitykseni tutkimustulosten saamisesta ja laajentuneen ymmärryksen saavuttamisesta perustuu konstruktivismiin. Konstruktivistisen käsityksen mukaan maailma on propositioiden (väitelauseiden) ja ihmismielen muodostama inhimillinen aktiviteetti, jolla on melko itsenäinen tai muun ”tasoisista” maailmoista riippumaton asema (Niiniluoto, 1999, 128). Syynä oletukseeni konstruktivisen tiedon saamisesta on se, että kyselen haastatteluissa asiantuntijoiden ajatuksia, kokemuksia ja näkemyksiä.

Oletan saavani asiantuntijätietoa ja sinänsä faktoihin nojaavia lausuntoja mutta väistämättä haastateltavien oma kokemusmaailma on vastauksissa mukana. Konstruktivistisen ajattelun mukaisesti tutkimuksella saavutetut tieto-objektit ovat ihmismielen tuotetta ja siten analogisia esimerkiksi yhteiskunnallisten normien, tekojen sekä sosiaalisten suhteiden kanssa (Niiniluoto, 1999, 128).

4 Tutkimuksen menetelmänä teemahaastattelu

Tämän tutkielman metodologia noudattaa kvalitatiivista perinnettä. Käytettäessä tutkimusongelman ratkaisuun kvalitatiivista lähestymistapaa, tavoitellaan todellisen, moninaisen elämän kuvaamista. Tutkimuksessa on kuitenkin tärkeää huomioida se, että tutkittavaan ilmiöön liittyvät monimuotoiset seikat ja tapahtumat liittyvät mitä erilaisimmin toisiinsa eikä tutkija voi itse mielivaltaisesti päättää rajauksista. Näin ollen kvalitatiiviselle tutkimukselle tyypillinen *kokonaisvaltaisuus* tulee säilyttää koko tutkimuksen teon ajan. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 2007, 132, 157.) Laadulliselle, kvalitatiiviselle tutkimukselle on ominaista pyöritellä ja tarkastella tutkittavaa ilmiötä mahdollisimman monesta näkökulmasta. Voidaan jopa sanoa, että kvalitatiivisella otteella problematisoidaan sellaisetkin näkökulmat, jotka kevyesti tarkasteluna saattaisivat vaikuttaa itsestään selviltä eivätkä edes tutkimisen arvoisilta. Laadullisen aineiston ominaisuuksia ovat monitasoisuus sekä kompleksisuus ja ilmaisullinen rikkaus. (Alasuutari, 2011, 83 – 84.) Tätä värikkyyttä ja monipuolisuutta pyrin saamaan näkyville haastatteluissa, jolloin mahdollisesti myös ”hiljainen tieto” tulisi paremmin kuulluksi ja arvokasta asiantuntijätietoa saataisiin analysoitavaksi asti.

Tässä tutkielmassa tutkimusongelmaan haetaan ratkaisua paitsi kirjallisen aineiston ja erityisesti haastatteluiden avulla. Haastattelijana minulla on tehtävänä tuoda esille haastateltavien henkilöiden käsitykset ja ajatukset mutta myös tunteet ja kokemus tutkittavasta ilmiöstä (Hirsjärvi & Hurme, 2011, 41). Vaikka tutkija-haastattelija onkin kuin yksi tutkimusvälineistä ja hän vaikuttaa tutkimuksen eri vaiheisiin, on tärkeää, että tutkimus heijastelee tutkittavien toimintaympäristöä ja maailmaa eikä tutkijan itsensä maailmaa. Tämän tutkielman tapauksessa omien tulkintojeni tulee saada vahvistusta valtionapujen parissa työskenteleviltä ja minun on tunnistettava oma osuuteni siinä. (em., 18.) Kirjallinen aineisto koostuu säädös- ja standardilähteistä, ohjeistuksista sekä aiheita ja teoreettista viitekehystä avaavista lähdemateriaaleista. Haastateltaviksi pyrin hankkimaan asiantuntijoita, joilla olisi mahdollisimman vahvaa näkemystä ja kokemusta valtionapujen varmennuksesta ja siihen liittyvästä prosessista kokonaisuutena. Haastateltavilla oletetaan olevan

sellaista tietoa tutkittavasta ilmiöstä, jota kenellä tahansa ei olisi ja juuri tämän heidän henkilökohtaisen ominaisuutensa ja kyvykkyytensä takia heidät haastateltaviksi valitaan.

Teemahaastattelulla tarkoitetaan puolistrukturoitua haastattelua ja se on avoimuudessaan lähellä keskustelunomaista syvähaastattelua. Teemahaastattelun myötä on mahdollista korostaa haastateltavien tulkintoja valituista asioista sekä tuoda paremmin esille heidän näille asioille antamansa merkitykset. Eri haastattelujen yhdenmukaisuuden vaateeseen ei ole yleispäteviä sääntöjä ja haastatteluja voidaan varioida tapauskohtaisesti. (Tuomi & Sarajarvi, 2002, 77.) Tässä tutkielmassa hyödynnetäänkin mahdollisuutta monipuolisuuteen haastattelujen sisällössä ja näin tavoitellaan maksimaalista haastattelujen antia tutkimukselle ja selvyttä tutkimusongelmaan. Jäljempänä asiantuntijahaastattelun määritelmässä tuodaan esille asiantuntijan antamien vastausten mahdollinen virheellisyys. Teemahaastattelussa pyritään tällaisten sattumusten vaikutus minimoimaan mahdollisilla tarkennuksilla ja lisäkysymyksillä. Näin esimerkiksi haastattelijan huonosti aseteltu kysymys tai vastauksen väärinymmärtäminen olisivat eliminotavissa jo haastattelutilanteessa eivätkä virheet vaikuttaisi enää haastatteluaineiston analyysivaiheessa.

Alastalo ja Åkerman kirjoittavat asiantuntijahaastattelusta ja ovat koonneet taulukkoon niitä eroavaisuuksia, joita asiantuntijan ja toisaalta esimerkiksi tietyn kulttuurin jäsenen haastatteluihin liittyy. Kirjoittajat tuovat kuitenkin samalla esille sen, ettei tosielämässä ja todellisen tutkielman ja tutkimuksen tekemisen kohdalla useinkaan voida tehdä täysin ehdotonta, mustavalkoista jaottelua sen välillä, onko haastattelun kohde asiantuntija vai kulttuurin jäsen. (Alastalo & Åkerman, 2010, 374 - 375.) Näin ollen tiukat taulukkomaiset rajaukset usein liudentuvat käytännössä ja sama pätee myös tässä tutkielmassa. Asiantuntijoiksi tässä nimettäviä voi olla useampiakin ja toisaalta asiantuntija voi asiantuntijuutensa ohella myös pitää itseään oman kulttuurinsa jäsenenä. Tällä voi olla vaikutusta hänen vastauksiinsa, erityisesti rajoittavuuden kannalta tarkasteltuna. Pienessä maassa kuten Suomi asiantuntija saattaa varoa vastauksiaan ja näkemystensä julkituomista, jos haastattelun anonymiteetti on uhattuna. Tällöin, vaikkei tutkimuksen kohteena olekaan asiantuntijan ammattiympäristö ja sen kulttuuri suoranaisesti, saattaa tunnistautumisen pelko rajoittaa asiantuntijan vastauksia tämän asiantuntijuuden ja asiaosaamisensa osalta.

Eroavaisuuksia asiantuntijahaastattelun ja kulttuurin edustajan haastattelemisen kohdalla Alastalo ja Åkerman ovat kirjanneet sekä haastateltavien valinnan että haastatteluilla kerätyn tiedon välillä. Yksi selvä ero on haastateltavien korvattavuudessa toisella haastateltavalla: tietyn ilmiön asiantuntija on vain harvoin korvattavissa toisella haastateltavalla, kun taas tutkittavan kulttuurin jäsen on usein korvattavissa kellä tahansa toisella saman kulttuurin jäsenellä. Toinen oleellinen eroavaisuus haastatteluiden tuottaman tiedon osalta näiden kahden erityyppisen haastateltavan välillä on siinä,

että tutkittavan kulttuurin jäsen ei voi antaa ”vääristä vastausta”, koska hän kertoo jäsenenä oman kertomuksensa tutkittavasta kulttuurista. Sen sijaan asiantuntijaa haastatellaan hänen eksaktin osaamisensa, käytännön ja faktojen tuntemisen ansiosta. Tällöin on olemassa mahdollisuus, että haastateltava antaakin haastattelussa virheellistä tietoa. (Alastalo & Åkerman, 2010, 373 - 375.)

Tätä tutkielmaa varten on haastateltu 11 valtionapuihin liittyvää, eri osapuolia edustavia asiantuntijoita, kuten kahden erikokoisen suomalaisen kunnan talousjohtoa ja Kuntaliittoa sekä Valtiovarainministeriötä ja Opetus- ja Kulttuuriministeriötä. Myös kahta JHT-tilintarkastajaa haastateltiin. Kaikki haastateltavat antoivat luvan nimiensä julkaisemiseen haastateltavien listauksessa mutta nimiä ei mainita tutkimuksen aineiston läpikäynnissä esiteltävissä suorissa lainauksissa tai muuten tunnistettavissa kommentteissa. Sukunimen mukaisessa aakkosjärjestyksessä esitettynä haastateltavina olivat:

Ainasvuori, Minna, HT- ja JHT-tilintarkastaja, Partner, Liiketoimintajohtaja,
tilintarkastuspalvelut, BDO Helsinki

Korento, Sari, Kehittämispäällikkö, Kuntaliitto

Lehtonen, Sanna, Kehittämispäällikkö, Kuntaliitto

Leppänen, Pasi, Erityisasiantuntija, Kunta- ja aluehallinto-osasto,
Valtiovarainministeriö

Lätti, Petri, Talousjohtaja, Pirkkalan kunta

Männikkö, Jukka, Talousjohtaja, Tampereen kaupunki

Rentola, Pasi, Talouspäällikkö, Opetus- ja kulttuuriministeriö

Rintala, Päivi, KHT- ja JHT-tilintarkastaja, KPMG Oy Ab

Ruokonen, Tommi, Suunnittelupäällikkö, Pirkkalan kunta

Viik, Taina, Talouspäällikkö, Pirkkalan kunta

Salonen, Ville, Ylitarkastaja, Kunta- ja aluehallinto-osasto, Rahoitus-, arviointi- ja
tietoyksikkö, Valtiovarainministeriö

Kuten listauksesta käy esille, haastateltavat asiantuntijat edustavat hyvin erilaisia organisaatioita valtionapujen kokonaisuuden ympäriltä ja osalla haastatelluista on kertynyt ammatillista kokemusta valtionavuista jo yli 20 vuotta. Haastateltavien vahvan substanssiosaamisen lisäksi monella heistä oli kokemusta valtioapujen kokonaisuudesta myös toisesta näkökulmasta: esimerkiksi Korennolla ja

Leppäsellä on nykyisten toimenkuviansa lisäksi JHT-tilintarkastustausta. Haastattelut toteutettiin kesä- ja elokuussa 2019 tallentamalla kasvotusten tapahtuneet keskustelut, jonka jälkeen ne litteroitiin analyysia varten.

Vaikka edellä tuotiin esille monipuolisuutta ja -muotoisuutta haastattelujen toteuttamisessa, on teemahaastatteluissa kuitenkin nimensä mukaisesti teema ja runko sen mukaisesti. Teemahaastattelulla pyritään saavuttamaan merkityksellisiä ratkaisuja tutkimusongelmaan ottamalla huomioon teemoitetuissa haastattelukysymyksissä jo se, mitä tutkittavasta aiheesta etukäteen tiedetään (Tuomi & Sarajärvi, 2002, 77 – 78). Monipuolisella haastateltavien joukolla pyrittiin saavuttamaan mahdollisimman moniulotteinen näkemys tilintarkastajan merkityksestä ja roolista valtionapujen varmennuksen kokonaisuudessa. Eri asiantuntijoiden kanssa keskustelut toisinaan painottuivat eri osatekijöihin kuin vastaavasti toisten kanssa ja näin ollen teemahaastattelujen haastattelukysymykset vaihtelivat jonkin verran eri haastattelutilanteiden välillä. Kaikissa haastatteluissa kuitenkin käsiteltiin samoja aihepiirejä, tarkastelun ”syvyys” määräytyi aiheen ”osuvuudella” asiantuntijan omaan ammatilliseen kokemukseen ja erityisosaamiseen.

5 Varmistamisen näkökulma – tilintarkastaja päämiehen ja agentin välissä

Laskentatoimen ja kirjanpidon perusolettamana on, että rahalla on aina lähde mutta myös käyttökohde ja ne esiintyvät samanaikaisesti. Näin on myös valtionapujen tapauksessa: rahan lähteenä on valtio ministeriöineen ja rahan käyttäjänä ja käyttökohteena toimivat kunnat ja kuntayhtymät. Tutkittava ilmiö tässä pro gradu tutkielmassa on siis varmennustoiminnot ja kontrollointi, jota valtionapujen anomiseen ja myöntämiseen sekä maksamiseen ja käyttämiseen liittyy. Varmennustyötä ja kontrollointia tarkastellaan julkishallinnon tilintarkastajan ja hänen toimenkuvansa näkökulmasta. Tilintarkastajan tehtäväkenttä kohdistuu valtionapuvirtojen varmentamiseen ja niiden oikeellisuuden kontrollointiin. Tilintarkastaja toimii siis anoja -kunnan ja myöntäjä -valtion välissä. Tästä kokonaiskuvasta johdettuna mielestäni osuvimman teoreettisen viitekehyksen tarjoaa perinteikäs päämies – agentti -teoria.

5.1 Päämies – agentti -teoria

Kyseessä on Michael C. Jensenin ja William H. Mecklingin kirjoittama ”Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure” ja se julkaistiin Journal of Financial Economics -lehdessä vuonna 1976. Agentin ja päämiehensä rooleja sekä näiden väliseen sopimussuhteeseen liittyviä ongelmia oli käsitelty tieteellisissä julkaisuissa jo aiemminkin (mm. Arrow, 1963; Ross, 1973) mutta Jensen ja Meckling loivat uutta tietoa yhdistelemällä vanhaa. Päämies – agentti -teoriaa kritisoiva Donaldson kirjoittaa sen olevan teoria eduista tai omistuksesta, motivaatiosta sekä toimimisesta ohjeiden mukaan (Donaldson, 1990, 371). Usein agenttiteoriaksi kutsuttu teoria täytti aikanaan tutkimusaukkoa yrityksen omistus- ja sopimussuhteita, hyödyn maksimointia sekä yrityksen valvontaa yhdistävästä tiedosta; Jensen ja Meckling sanoivat teorian kuitenkin olevan käyttökelpoinen myös julkistaloudellisessa ympäristössä tutkittaessa julkisorganisaatioita eri tasoineen ja virkamiehineen (Jensen & Meckling, 1976, 309 – 310). Julkisella sektorilla päämiehen asemassa olevat tahot antavat verovaroista koostuvia resursseja agenttien käyttöön. Samalla agenteilla on viranhaltijoina pääsääntöisesti myös päätöksentekovaltaa. (Rönkkö, 2019, 38.) Jussi Kivistö kirjoittaa väitöskirjassaan agenttiteorian soveltuvan mielestään nykyään vielä aiempaa paremmin julkishallinnon tutkimiseen ja arviointiin, sillä sopimusperusteisuus ja toimintojen hoitaminen osapuolten välisten sopimusten kautta on julkishallinnossakin lisääntynyt vastaamaan yksityissektorin vanhoja toimintamalleja (Kivistö, 2007, 185).

Julkisen talouden piiriin kuuluvan julkishallinnollisen organisaation arvoissa ja tavoitteellisissa päämäärissä on luonnollisesti eroavaisuuksia verrattuna markkinataloudelliseen yksityissektorin toimijaorganisaatioon. Kunnan tehtävänä on Kuntalain (410/2015) 1.2 § mukaisesti edistää asukkaidensa hyvinvointia sekä kunnan alueen elinvoimaa. Yrityksen tavoitteellista päämäärää sen sijaan leimaa tyypillisesti lisäarvon tuottamisen tavoite ja voiton maksimointi. Näiden eroavaisuuksien tai jopa vastakohtaisuuksien takia päämies – agentti -teoriaa on kritisoitu soveltumattomaksi julkisrahoitteisen toiminnan tutkimisen viitekehykseksi. Kuitenkin agenttisuhteet ja näiden suhteiden toimijoiden olemassaolo on yleistä ja universaalia, riippumatta suhteiden konkreettisesta muodosta tai varsinaista omistussuhteista. Epäsuhta tiedon määrässä osapuolten välillä sekä tavoitteiden ristiriitaisuus on totta sekä yksityisellä että julkisella sektorilla ja tätä voidaan tarkastella omistussuhteista riippumatta päämies – agentti -teorian kautta. (Kivistö, 2007, 48 – 49.)

Teorian lähtökohtana on, kuinka muutokset yrityksen omistussuhteissa vaikuttavat eri toimijatahojen käyttäytymiseen suhteessa yritykseen ja toisiin osapuoliin muuttuneiden intressien takia. Karkeasti jaoteltuna näitä tahoja toimintamotiiveineen ja tavoitteineen on päämies – agentti -teoriassa kaksi: omistaja eli päämies sekä johtaja eli agentti. Hienojakoisemmin tarkasteltuna mainittuja toimijatahoja

ovat myös yrityksen mahdolliset vähemmistöosakkaat kuten esimerkiksi yritystä lainoittanut pankki. Omistus- ja toisaalta valtasuhteet sekä epäyhteneväisyys toimijoiden intresseissä tulevat siis agenttiteoriassa keskeisiksi päätös- ja toimintamahdollisuuksien myötä: vaikka omistus olisi osakekirjojen tasolla 100 prosenttisesti osakkeenomistajilla, voi ammattijohto arkisen työjohtomahdollisuuden kautta olla se tosiasiallisen päätösvallan käyttäjä. Todellinen päätösvallan käyttäjä on siten agentti, jonka omistaja -päämies on palkannut. Päämiehellä on siis taloudelliset resurssit omistaa esimerkiksi yritys, jonka perimmäisenä tavoitteena on lisätä omistaja -päämiehen varallisuutta tai muuta vastaavaa päämiehen tavoittelemaa hyötyä. (Jensen & Meckling, 1976, 305 – 306, 308.) Päämiehellä ei kuitenkaan ole jostain syystä mahdollisuutta tai edellytyksiä hoitaa itse tätä yritystä ja johtaa sitä (Kivistö, 2007, 11). Palkatessaan ammattijohtaja-agentin johtamaan yritystään, päämies on luonnollisesti samalla myös ”joutunut” antamaan palkatuille johtajille päätösvaltaa ja oikeuksia vallankäyttöön johtajien työtehtävien hoitamiseksi. Agenttiteoriassa olennainen huomio kohdistuu agentin oman hyödyn tavoittelemiseen: on täysin mahdollista, ettei agentti pyrikään vain ja ainoastaan päämiehen hyödyn maksimoimiseen vaan että agentti saattaakin päämiehensä kustannuksella tehdä ennen kaikkea itselleen edullisia valintoja ja ratkaisuja (Jensen & Meckling, 1976, 308). Päämiehen ja agentin välillä on erilaisista eduistaan johtuva tavoiteristiriita (Kivistö, 2009, 52).

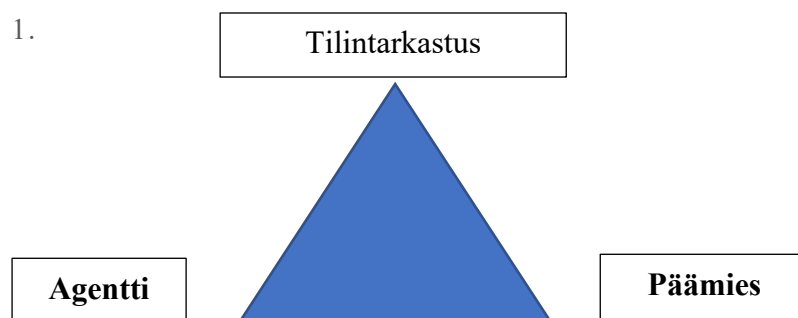
Julkishallinnollisessa kontekstissa teorian eri toimijatahot ovat myös vaivatta löydettävissä vaikkakaan edellä mainitusti *omistaminen* tai *voiton tekeminen* eivät ole niinkään se erottava tekijä vaan ennemminkin hallinto, sen mukainen päätösvalta sekä eri politiikkojen toteuttaminen. Myös siis julkisen sektorin tapauksessa jonkun toimijan intressien toteutuminen voi mennä toisen edelle ja osapuolten tavoitteiden välillä saattaa olla ristiriitaa. Tärkeää on kuitenkin huomioida sekä yksityisen että julkisen sektorin tapauksessa se, että valintoja ja päätöksiä ovat tekemässä individuaalit henkilöt omine motiiveineen ja päämäärineen – yritykset tai muutkaan organisaatiot eivät ole luonnollisia, eri valintoja preferoivia, itsenäisiä henkilöitä (Jensen & Meckling, 1976, 311). Tutkijat ovat kuitenkin päätyneet organisaatioiden välisissä tutkimuksissa ja analyyseissa siihen, että eri organisaatioita, yksityisiä ja julkisia, voidaan käsitellä päämies – agentti -teorian viitekehyksessä päämiehinä ja agenteina riippuen niiden roolista keskinäisessä suhteessaan (Kivistö, 2007, 13). Näin ollen tässäkin tutkielmassa valtionapuja tiettyyn omia päämääriään tukevaan toimintaan myöntävä valtio sijoitetaan päämieheksi ja valtion määräämää tehtävää hoitava ja siitä korvauksen tai vastaavan taloudellisen tuen saava kuntaa nimitetään agentiksi. Valtio -päämies voisi kapeammassa ajattelumallissa olla myös valtiota edustava valtioneuvosto tai edelleen tarkentaen ministeriö tai ministeriön alainen virasto (em., 54). Teoreettisen kehyksen kannalta tässä tutkielmassa päämieheksi kutsutaan niitä

valtionhallinnollisia toimijoita, joilta kunta agentin roolissa avustuksia saa tiettyyn tavoitteelliseen toimintaan tai peruspalveluiden järjestämiseen.

Edellä kuvattu roolitus teorian toimijoihin nähdään kuitenkin selvänä ja agenttiteorian käytettävyyden kannalta tässä tutkielmassa toimivana. Päämies – agentti -teorian soveltuvuudesta julkishallinnon tutkimukseen on kuitenkin esitetty myös seuraavanlaista kritiikkiä. Hughes (2018) tuo esille sen seikan, että julkishallinnolliset toimijat saattavat toisinaan olla joko kokonaan vaikeita määritellä ja roolittaa päämies – agentti -teorian mukaisesti tai että saattaa olla vaikeuksia nähdä, mitä päämiehet oikeasti haluavat. Yksityisellä sektorilla jako päämiesten ja agenttien välillä on huomattavasti selkeämpi, samoin kuin eri toimijoiden toiminnan päämäärät. Hughes esittää myös epäilyksen, että julkisella sektorilla olisi vaikeampaa tehokkaasti kontrolloida agenttia. Tämä johtuisi päämiehen, laajimmillaan kaikkien kansalaisten, tavoitteiden ja preferenssien moninaisuudesta, jolloin agentin valvonnaltakin vaadittaisiin yksinkertaisempaa asetelmaa enemmän. (Hughes, 2018, 11 – 12.) Päämies todella voi olla julkishallinnon näkökulmasta niin valtio, kuten tässä tutkielmassa lähtökohtaisesti on, mutta hyvin myös valtion varat rahoittanut veronmaksaja tai demokratiassa äänestänyt kansalainen.

Tilintarkastus tässä päämiehen ja agentin roolien yhteydessä täydentää kuvion janasta kolmioksi. Tilintarkastuksen tehtävä on karkeasti ilmaistuna yksinkertainen: tilintarkastuksella haetaan varmennusta siitä, että agentin välittämä tieto tarkastuksen kohteen taloudellis-hallinnollisesta tilanteesta antaa päämiehelle oikean ja riittävän kuvan (Vakkuri, 2011, 67). Kuviossa 1. esitetään agenttiteorian alkuperäiset ja universaalit toimijat päämies ja agentti täydennettynä näiden välisellä toimijalla ja toiminnolla, tilintarkastuksella. Tilintarkastustoiminto tuottaa menetelmillään ja asiantuntemuksellaan tarkastuskohdetta koskevasta aineistosta kohtuullisen varmuuden päämiehelle siitä, että agentti on noudattanut taloudellis-hallinnollisessa toiminnassaan voimassa olevaa säännösperustaa ja että agentin tästä toiminnastaan tuottama tieto on paikkansa pitävää (Vakkuri, 2011, 67).

Kuvio 1.



Päämiehen ja agentin välinen suhde, agenttisuhte, tavataan jakaa kahteen eri tyyppiin. *Moleminpuolinen* suhdemuoto pitää sisällään ainakin jonkin asteista vapaavalintaisuutta ja sopimusvapautta. Lääkärin ja potilaan välinen suhde on esimerkki moleminpuolisesta agenttisuhteesta. *Pakottava* agenttisuhteen muoto sen sijaan jättää valinnalle hyvin vähän sijaa, jos ollenkaan ja suhteessa voi osapuolten välillä olla selvää alistaisuutta, kuten isännän ja orjan välillä. (Kivistö, 2007, 12.) Jensen ja Meckling (1976, 308) määrittelevät agenttisuhteen osapuolten välisten sopimusten kautta. Sopimus voikin olla kuin suhteen yksityiskohtaisemmat ominaisuudet ja ehdot määrittelevä työkalu, jonka mukaan yhteistyö rakentuu ja esimerkiksi valvonta hoidetaan (Kivistö, 2007, 12).

Agenttisuhteet voivat olla singulaareja, yksikkömuotoisia, jolloin suhde on muodostunut yhden päämiehen ja yhden agentin välille (Kivistö, 2007, 12). Esimerkiksi tilanteessa, jossa Suomessa on vain yksi tiettyä ammattiin johtavaa koulutusta tarjoava opetuksenjärjestäjä ja valtio myöntää tälle valtionapua, on kyseessä tällainen yksi päämies – yksi agentti singulaari agenttisuhte. Sen sijaan monenvälisestä agenttisuhteesta on kyse silloin, jos joko päämiehiä tai agentteja on samanaikaisesti useita mutta agenttisuhteen toista osapuolta on vain yksi (em., 12). Julkishallinnossa tästä käy esimerkiksi se, kun yksi taloushallinnon palvelukeskus (agentti) tuottaa palveluita usealle valtion virastolle (päämiehet) samanaikaisesti tai vastaavasti, kun Poliisihallituksella (päämies) on alaisuudessaan valtakunnallisesti 11 poliisilaitosta (agentit). Huolimatta siitä, kuinka monta toimijaa päämiehen ja agentin rooleihin kussakin sopimusjärjestelyssä kuuluu ja keitä nämä toimijat rooleissa ovat, agentin toimenkuva sopimuksen myötä on yhteneväinen ja samalla päämiehellä on kontekstista riippumaton epäily tämän toimenkuvan vilpittömästä hoitamisesta (Ross, 1973, 134).

Agenttiteoria tarjoaa siis myös tämän tutkielman kontekstiin soveltuvat kehykset toimijoiden toiminnan analysointiin sekä tutkimusongelman ratkaisuun. Teorian roolitus valtion ja kunnan kaksinapaisessa esimerkissä tarkentuu seuraavanlaiseksi: Päämies-valtiolla on tavoitteensa ja pyrkimyksensä, esimerkiksi väestön pohjakoulutukseen tai yleissivistykseen liittyvät. Näihin koulutustavoitteisiinsa pääsyä varmistaakseen valtio tunnistaa kouluttautumisen tarpeen ja haluaa, että esimerkiksi oppivelvollisiksi säätämänsä ikäiset kansalaiset saavat perusopetuksen. Valtion motiivi päämiehenä on siis turvata ja mahdollistaa riittävä pohjakouluttautuneisuus väestössä. Koska kyseessä on koulutuspoliittinen asia, sen käytännön tason eteenpäin vieminen kuuluu Opetus- ja kulttuuriministeriön (OKM) hallinnonalaan ja ministeriö on tällöin agenttisuhteen valtiota edustava päämies. Agentin rooliin tässä tutkielmassa sijoitetaan kunta – sellainen julkishallinnollinen toimija, jolla on taloudellisesti tuettuna edellytykset toimia päämiehen tavoitteiden edistämiseksi ja järjestää tätä opetusta.

Se, kenen etuja agentti priorisoi ja kuka agentin toiminnasta ja tämän päätöksenteosta todellisuudessa eniten hyötyy, on luonnollisesti päämiehen kannalta varsin oleellinen ja tärkeä seikka. Asia on päämiehelle niin tärkeä, että tämä on valmis jopa maksamaan asian varmennuksesta ja sen varmistamisesta, että agentti työskentelee sopimuksen mukaan päämiehen eduksi eikä päämiehen varallisuutta uhkaavalla tavalla. Kunnan ja valtion tapauksessa kyse ei ole niinkään päämiehen varallisuuden uhkaamisesta vaan pikemminkin toimimisesta voimassaolevan lainsäädännön ja ohjeistuksen mukaisesti, yhteisten verovarojen oikeutetusta käytöstä sekä tämän kaiken varmistamisesta. Myös agentti tunnistaa tilintarkastuksen ja varmentamisen tarpeen, jotta taloudellinen yhteistyö voi päämiehen kanssa jatkua ja jotta esimerkiksi yrityksen saama rahoitus ei kallistu kestävämmälle tasolle (Cosserat, 2000, 40). Kunnan tapauksessa tilintarkastus luonnollisesti liittyy vuosittaisiin lakiperusteisiin rutiineihin, huolimatta agentti -kunnan motivoitumisesta asiaan tai sen itsenäisesti tekemistä päätöksistä (Kuntalaki 410/2015). Informaation asymmetrialla tai epäsuhdalla tiedon määrässä tarkoitetaan tilannetta, jossa tapahtuman tai suhteen eri osapuolilla on käytettävissään erisuuri määrä merkityksellistä tietoa. Tätä tietoa tarvittaisiin päätöksenteon tai arvioinnin pohjaksi. (Kivistö, 2007, 56 – 57.) Päämiehen ja agentin välillä vallitsee epäsuhta informaation määrässä ja se aiheuttaa epävarmuutta osapuolten väliseen suhteeseen. Vain agentti tietää, kuinka se on hoitanut päämiehen antaman tehtävän – agentin toiminta on voinut edistää pyrkimyksiä päämiehen tavoitteisiin mutta päämies ei voi luottaa tähän. Molemmilla osapuolilla ei ole joka hetkellä yhtäläistä informaatiota käytettävissä. (Eisenhardt, 1985, 136; Holmström, 1979, 74.) Arrow'n esimerkissä potilaan ja lääkärin välillä on epäsuhta tiedon määrässä, molemmat osapuolet tiedostavat tämän ja epätasa-arvoinen asemansa vaikuttaa heidän väliseen suhteeseensa (Arrow, 1963, 949, 951). Julkisella sektorilla informaation asymmetrian korjaaminen valvonnan kautta voidaan nähdä parantavan tuottavuutta. Attilan (2012, 708) mukaan agentteja, joilta julkisen sektorin päämies ostaa toimintapolitiikoissa päätettyjä julkisia palveluita ostosopimuksessa sovitun määrän, pitäisi tämän päämiehen valvoa ja monitoroida, jotta tuottavuuden maksimoiminen olisi mahdollista. Tämän myötä julkisen sektorin tuottavuuden maksimoimisen pyrkimyksistä syntyy kuitenkin myös agenttikustannuksia, joita käsitellään jäljempänä.

Kirjallisuudessa informaation määräeroista päämiehen ja agentin välillä puhuttaessa tuodaan esille aiheeseen vahvasti liittyvä opportunistisen käytöksen käsite. Opportunismilla ja opportunistisella käytöksellä tarkoitetaan sopimusosapuolten välillä tietämyksen epätasaisen jakautumisen ansiosta mahdollistuvaa vilpillistä ja oman edun maksimoiseksi tapahtuvaa, moraalisen näkökulman sivuuttavaa toimintaa (Williamson, 1985, 47). Esimerkiksi opetuksen tarjoajan saadessa numeerisiin opiskelijamääriin perustuvaa avustusta, opportunistisesti toimiessaan opetuksen tarjoaja hakee

avustusta suurempien opiskelijamäärien perusteella, kuin mitä reaalisesti opintoja on suorittamassa. Lukumäärää saattaisivat olla suurentamassa esimerkiksi kaikki nekin, jotka opetukseen ovat hakeneet mutta syystä tai toisesta eivät koulutuspaikkaa ole ottaneet vastaan. Käsittelen vanhan sanonnan ”Tilaisuus tekee varkaan.” mukaista opportunistista käytöstä enemmän jäljempänä Moraalikato ja haitallinen valinta -otsakkeen alla.

Kustannuksista, jotka aiheutuvat osapuolten välisestä informaation epäsuhdasta ja tämän vajeen paikkaamisesta, voidaan käyttää nimitystä agenttikustannukset, jotka jaotellaan kolmeen ryhmään. Ensimmäisenä ovat valvontakulut, joita syntyy siitä, että päämies haluaa varmistuksen agentin toimineen päämiehen saamaa hyötyä tavoitellen, heidän toimintasopimuksensa mukaisesti. Näihin valvontakuluihin kuuluvat myös ulkopuolisille tarkoitettujen taloudellisten raporttien tuottamiskustannukset sekä näiden raporttien varmennuksesta aiheutuvat kulut. (Jensen & Meckling, 1976, 308, 323.) Näistä esimerkiksi käyvät vuodelta 2018 pienen Lempäälän kunnan tilintarkastuksen kokonaisuudesta maksamat palkkiot, hieman yli 25.000 euroa. Suomen mittakaavassa suuri naapurikunta Tampere maksoikin tilintarkastuspalkkioita jo huomattavasti enemmän, 224.000 euroa. (Lempäälä, 2019, 123; Tampereen kaupunki, 2019, 221). Toisena osatekijänä agenttikustannuksiin lasketaan kuuluvaksi myös sitoutumiskustannukset. Niillä tarkoitetaan agentin sitoutumista ja omien toimien rajoittamista päämiehen edun nimissä. (Jensen & Meckling, 1976, 325 – 326.) Agentti saattaa esimerkiksi luvata tietyllä aikajänteellä olla ottamatta uusia työtehtäviä vastaan kilpailijoiden leiristä. Yleisesti ottaen näitä sitoutumiskustannuksia voisivat julkisella sektorilla olla esimerkiksi rajoitukset entiselle kunnan hankinta-ammattilaiselle siirtyä suoraan kilpailutuksen voittaneen tarjoajan leipiin. Sitoutumiskustannukset ovat siten vaihtoehtoiskustannuksien tapaisia ”menetettyjä mahdollisuuksia”, joiden reaalista raha-arvoa voi olla hyvin vaikea määritellä tarkasti. Sitoutumiskustannukset voivat olla myös jo lähtökohtaisesti eirahamääräisiä, jolloin agentti itse määrittää niiden arvon itselleen oman kokemuksensa pohjalta. Kolmas osatekijä agenttikustannuksissa ovat jäännöskustannukset, jotka syntyvät päämiehen ja agentin etujen ja osapuolten kokemien hyötyjen ristiriitaisuuden takia huolimatta edellä kuvatuista valvontakuluista sekä sitoutumiskustannuksista, joilla tätä ristiriitaisuutta on jo pyritty pienentämään (em. 308). Mikäli agenttikustannukset saadaan pysymään pieninä suhteessa kokonaisuuteen, päämiehen valitseman sopimuksen voidaan sanoa olevan tehokas. Sopimus on sitä tehottomampi, mitä suuremmat agenttikustannukset ovat. (Kivistö, 2009, 69.)

Päämies – agentti -teoriaa on kritisoitu sen tarjoamasta liian kapeasta ja yksipuolisesta motivaatiosta ja motivoitumisesta sekä tarpeettoman negatiiviseksi kutsutusta ihmiskuvasta. Kriitikoiden mielestä siinä sivuutetaan useita altruistisia tai muuten laaja-alaisemmalta pohjalta syntyviä motivaatioita,

mikäli agenttiteorian mukaisesti ainoa motivaation lähde olisi vain oman edun tavoittelu. Niin kynninen ihmiskuva, johon agenttiteorian väitetään johtavan, voi arvostelijoiden mielestä olla jopa haitallinen, sillä se voi ohjata yksipuoliseen ja vääristyneeseen ajatteluun tutkittaessa ihmisten tai organisaatioiden toimintaa. (mm. Donaldson, 1990, 371 – 373; Kivistö 2007, 42 - 43.) Kuitenkin ihmisyyden ”epäedustavampienkin” puolien hyväksyminen ja esilletuonti voidaan nähdä toisaalta agenttiteorian vahvuutena. Se, että agenttiteoria muistuttaa inhimillisen käytöksen moninaisuudesta ja mahdollisuudesta, että sopimussuhteen osapuolet saattavat käyttäytyä omaa etua tavoitellen tai muuten opportunistisesti, parantaakin agenttiteorian käytettävyyttä ja toimivuutta. Ilman päämies – agentti -teoriaa on vaikea perustella arkipäivän empiriaa siitä, miksi työpaikoilla käytetään työajanseurantaa tai miksi autoilijalta vaaditaan voimassa olevaa ajolupaa. Ilman ”kellokorttia” työntekijät saattaisivat herkästi nipistää työajasta saapumalla työpaikalle myöhässä ja vastaavasti lähtemällä pois töistä etuajassa. Toisaalta, mikäli autoilu ilman ajokorttia ei aiheuttaisi mitään seuraamuksia, ei toistuvasta törkeästä ylinopeudesta seuraisi kuljettajalle mitään, mitä rahalla ei voisi hoitaa. (Kivistö, 2007, 182 – 183.)

5.2 Päämies – agentti -mallin laajennukset ja oletus tilintarkastuksen kaikkivoipaisuudesta
Päämies – agentti -teorian lisäksi valtionapujen varmennusprosessissa on aiheellista ottaa huomioon myös moraalikato (moral hazard) sekä haitallinen valinta (adverse selection). Näillä molemmilla ilmiöillä on vahva yhteys päämiehen ja agentin väliseen kanssakäymiseen ja sopimuksin sidottuun yhteyteen osapuolten välisen epäsymmetrisen informaation takia (Attila, 2012, 711). Sopimuksen tekemisen ajankohta tuottaa oleellisen eroavaisuuden epäsymmetrisen informaation aiheuttamien negatiivisten ilmiöiden luonteelle. Haitallisen valinnan aiheuttamat ongelmat osapuolten epäyhteneväisen tietomäärän takia ilmenevät erityisesti ennen sopimussuhteen alkamista mutta haitallista valintaa voi tapahtua myös sopimuksen tekemisen jälkeenkin. Sen sijaan moraalikadon ongelmat liittyvät aina sopimuksen teon jälkeiseen aikaan, kun agentin pitäisi hoitaa hänelle määrättyjä tehtäviä. (em., 710.) Näiden päämies – agentti -teorian laajennusten lisäksi on aiheellista käsitellä myös päämiehen ja agentin välissä toimivaan tilintarkastajaan sidosryhmien kohdistama odotus ja, osittain epärealistisetkin, oletamat tilintarkastajan mahdollisuuksista täydelliseen varmennukseen. Teoreettisena mallina tällöin on kyse odotuskuilusta. Agenttisuhteisiin ja tilintarkastustyöhön liittyvät ilmiöt käsitellään seuraavaksi osana tutkielman teoreettista viitekehystä.

5.2.1 Moraalikato sekä haitallinen valinta

Moraalikadolla tarkoitetaan epätäydellisen informaation tapauksessa esiintyvää ilmiötä, jossa asiakokonaisuudesta sopimuskumppaniaan enemmän tietävä on edullisemmassa asemassa vähemmän tietävään nähden. Yhteisvastuun jakamisen ja jakautumisesta sopimisen yhteydessä enemmän tietävä pystyy hyödyntämään laajempaa tietomääräänsä omaksi edukseen ja samalla sopimuskumppaninsa haitaksi. Moraalikadon, jota voidaan ajatella myös kannustimen ongelmana, pohjasyy on juuri informaatioiden epäsuhdassa sopimuksen osapuolien välillä. (Holmström, 1979, 74.) Päämies ei voi kustannuksitta valvoa kaikkea agentin toimintaa, sen laatua, tehokkuutta ja tuotavuutta. Tämän jatkuvan ja kaiken kattavan monitoroinnin puutteen takia agentilla on mahdollisuus luistaa pyrkimyksistään toimia koko työaikansa laadukkaasti, tehokkaasti sekä optimaalisen tuottavasti päämiehen edun kannalta. Moraalikato-näkökulman mukaisesti agentilla on taipumus toimiakin näin. (Kivistö, 2007, 22.)

Myös haitallinen valinta pohjautuu epätäydelliseen ja erityisesti epätasaisesti jakautuneeseen informaatioon. Haitallisen valinnan ilmiö voi toteutua ennen kaikkea ennen päämiehen ja agentin sopimussuhteen alkamista, jos sopimus solmitaan ilman, että päämiehellä on agentistaan riittävästi oleellista tietoa käytettävissään (em., 19). Haitallisesta valinnasta on kyse esimerkiksi silloin, kun oireilevat mutta vielä diagnosoimattomat henkilöt ottavat sairaskuluvakuutuksia, joita eivät saisi, ainakaan samaan hintaan, diagnosoinnin jälkeen. Jos samanaikaisesti ei-oireilevat, terveet ihmiset jättävät vastaavat sairaskuluvakuutukset ottamatta, kokonaisuus näyttäytyy vakuutusyhtiölle haitallisena valintana. (Hughes, 2018, 25.)

Moraalikatoon ei juurikaan ole liitettävissä myönteisiä mielikuvia – salailu sekä epätoivottu käyttäytyminen liitetään siihen vahvasti. Johtuen aktiivisesta peittelystä ja siitä, ettei kukaan halua kytkeytyä moraalikatoon ja siihen liittyvään toimitaan, opportunistista käyttäytymistä on vaikea saada mitattua ja empiirisesti todistettua (Kivistö, 2007, 167). Edellä esitetyn aktiivisen, moraaliset käyttäytymissäännöt sivuuttavan ja tilaisuuden tuomat mahdollisuudet hyödyntävän toiminnan lisäksi moraalikatoa voi esiintyä myös passiivisemmassa muodossa. Tällöin toimija ei esimerkiksi itse näe valinnoissaan ristiriitaa todellisuuden kanssa ja sivuuttaa päätöksenteossaan sen, minkä ulkopuoliset kirkkaasti näkevät. Tyypiesimerkki tästä on tupakointi. Tupakoitsijan itsearviointi toimintansa riskisyydestä terveydelle poikkeaa merkittävästi siitä, mitä tutkimusten valossa asiasta yleisesti tiedetään – tupakoitsijan ja ulkopuolisten välillä aktiivisesti tiedostetussa tietomäärässä on epäsuhta ja markkinoiden tasolla tarkasteluna tämä aiheuttaisi markkinoiden epäonnistumisen (Hughes, 2018, 25).

Julkisella sektorilla haitallisen valinnan ilmiössä on hieman eroavaisuutta yksityisen sektorin haitalliseen valintaan. Syynä tähän on useiden agentin roolissa olevien toimijoiden alisteinen ja riippuvainen asema päämieheen nähden. Näissä tilanteissa agentti on taustoiltaan puhtaasti päämiehen luoma toimijaorganisaatio hoitamaan jotain päämiehen tehtävää, päinvastoin kuin yksityisellä sektorilla markkinaperusteiset, toisistaan erilliset organisaatiot. Kun agentti on päämiehen luoma toimija tai ainakin päämiehen taloudellisesti tukema, on tyypillistä, että päämies huolehtii myös agentin taloudellisen toiminnan valvonnasta (Attila, 2012, 709). Suomen tapauksessa näihin valtion antamiin avustuksiin liittyy jäljempänä esiteltävä kontrollointiprotokolla, jonka varmentamisessa kunnan tilintarkastajallakin on osansa. Haastatteluilla haetaan aiheeseen liittyvien asiantuntijoiden näkemyksiä tästä osuudesta.

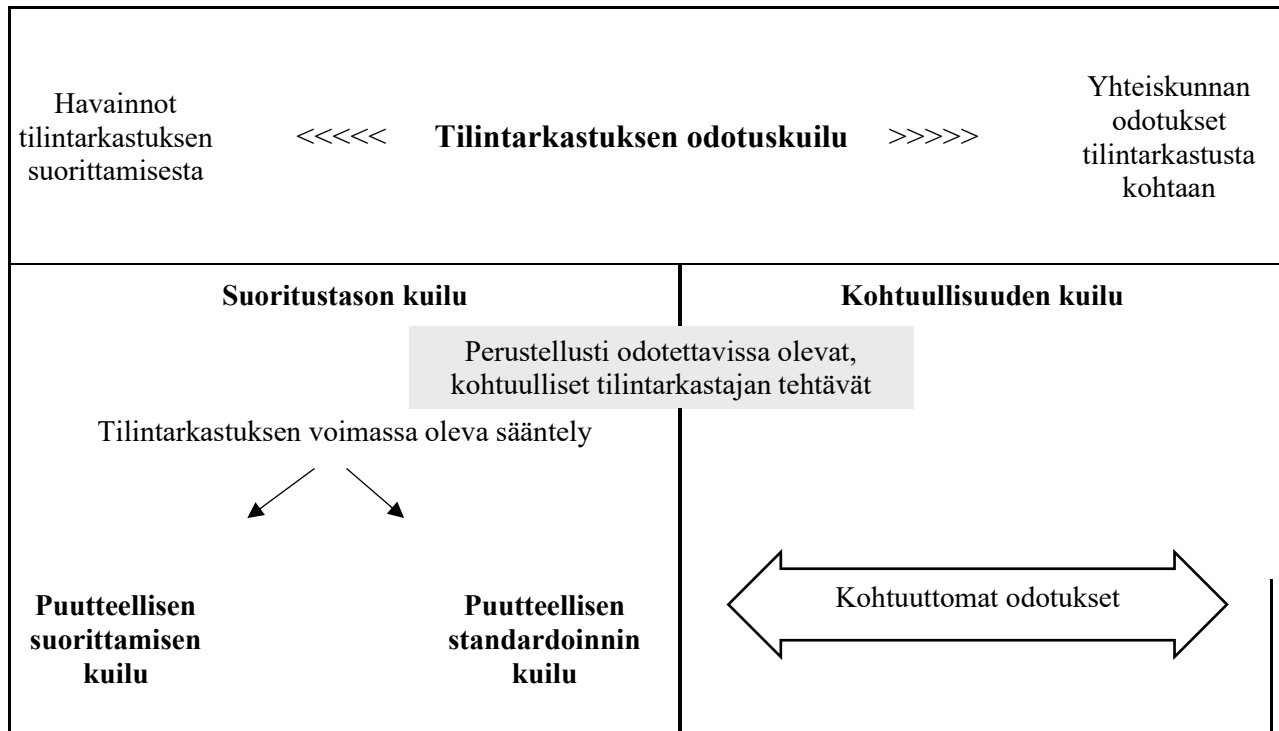
Moraalikatoa voi esiintyä julkishallinnollisissa agenttisuhteissa eri tasoilla. Yksilötasolla moraalikato voi ilmetä yksittäisen agenttia edustavan työntekijän toiminnoissa. Nämä päätökset voivat olla samalla laajemmin koko agentti -organisaatiota hyödyttäviä mutta ennen kaikkea toiminta ja valinnat palvelevat omaa henkilökohtaista etuaan maksimoivaa yksittäistä agentin työntekijää. Opportunistisella käytöksellä institutionaalisella tasolla ilmenevässä moraalikadossa pyritään puolestaan edesauttamaan agentti -organisaation toiminnallisia tavoitteita. Moraalisen näkökulman tarpeen tullen päätöksenteossa sivuuttavat henkilöt ovat moraalikadon institutionaalisella tasolla päätöksentekoon oikeutettuja johtajia. (Hughes, 2018, 82.)

Moraalikatoa voidaan agenttiteorian mukaisesti saada hallintaan tarttumalla ongelman juurisyihin eli toimijoiden tavoitteiden ristiriitaisuuteen sekä toimijoiden välisen tiedon epäsuhtaan. Mikäli agentin ja päämiehen välillä ei olisi tavoitteiden ristiriitaa, agentin toiminta myötäilisi varmemmin myös päämiehen etua. Samoin jos päämiehellä olisi käytettävissä kaikki sama tieto mitä agentillakin on, päämiehellä olisi edellytykset torjua agentin omaa etua tavoitteleva opportunistinen käytös. (Kivistö, 2009, 52 -53.)

5.2.2 Odotuskuilu

Tilintarkastajat selventävät tilintarkastuksen raporteissa ulkopuolisille yleisellä tasolla omia velvoitteitaan ja niitä rajoitteita tai jopa esteitä, joita tilintarkastuksella tavoiteltuun mahdollisimman kattavaan varmennustasoon liittyy. Tästä huolimatta ammattikunnan sisältäpäin tarkasteltuna täysin onnistuneena pidettävänkin tilintarkastuksen tuottaman varmennustason sekä yhteiskunnan odotusten välillä saattaa olla eroavaisuutta. Tämä eroavaisuus voi olla suurikin ja sitä kutsutaan odotuskuiluksi. (Porter, Simon & Hatherly, 2003, 119.) Odotuskuilu syntyy, kun yhteiskunnalliset tahot lataavat

tilintarkastukseen suhteettoman suuria odotuksia tarkastustoiminnon käytössä oleviin resursseihin nähden (Vakkuri, 2011, 68). Odotuskuilu liittyy läheisesti myös tilintarkastuspalvelun koettuun laatuun. Jos palvelun laatu vastaa asiakkaan mielikuvalaataa, koettu laatu on tällöin hyvä mutta palvelun asiakkaan odotusten ollessa epärealistiset, jää koettu kokonaislaatu heikoksi (Kihn, 2015, 293).



Kuvio 2. Tilintarkastuksen odotuskuilun osatekijät. Mukailtu versio lähteestä Porter, Simon & Hatherly, 2003, 121.

Odotuskuilu voidaan pilkkoa osiin ja tarkastella sen osatekijöitä. *Kohtuullisuuden kuilu* odotuskuilun osatekijänä johtuu siitä eroavaisuudesta, joita yhteiskunta odottaa tilintarkastuksella saavutettavan ja mitä tilintarkastajilta odotetaan suhteessa siihen, mikä olisi kohtuullista odottaa. Kohtuudella odotettaviksi tarkastustoimenpiteiksi arvioidaan sellaiset tilintarkastajan suorittamat toiminnot, joiden kustannus - hyöty -arvo on balanssissa tai hyödyt ovat jopa isommat kuin toiminnosta aiheutuneet kustannukset. Näin ollen kohtuuttomia odotuksia tarkastukselle olisi esimerkiksi joka ikisen tositteen tarkastaminen osana tilintarkastusta. (Porter et al., 2003, 120 – 122.) Martikainen kumppaneineen arvioi, että verorahoitteisesta toimintakentästä puhuttaessa yksittäiset julkisuuteen nousevat tehottomuusongelmat tai jopa väärinkäytökset lisääisivät epärealistisia odotuksia tarkastustyötä kohtaan. Taustalla on yleisön ajatus, että lisäämällä ja parantamalla tarkastusta ja valvontaa voitaisiin täydellisesti poistaa kaikki edellä mainitut ongelmat. (Martikainen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri, 2002, 20.)

Suoritustason kuilu odotuskuilun osatekijänä voidaan puolestaan jakaa edelleen kahteen komponenttiin. Ensinnäkin suoritustason kuilua syventää *puutteellisen standardoinnin kuilu*. Siinä eroavaisuus ilmenee ympäröivän yhteiskunnan kohtuullisten odotusten ja tilintarkastustoimintoa sääntelevien voimassa olevien asetusten, lakien ja ammatillisten toimintaohjeiden välillä. Tilintarkastustoiminnolta voisi siis kohtuudella odottaa jotain mutta tätä ei tapahdu, koska asiasta ei ole velvoittavaa eikä edes suosittavaa ohjeistusta tai sääntelyä. Toinen suoritustason kuilua synnyttävä tekijä on *puutteellisen suorittamisen kuilu*. Tällöin ulkopuolinen havaitsee vajetta tilintarkastajan toiminnan ja asiasta voimassa olevan sääntelyn tai ohjeistuksen välillä – odotuskuilun syynä on tällöin siis yhteiskunnan näkökulmasta tilintarkastustoiminnon alisuoriutuminen säädetyissä tehtävissä. (Porter et al., 120 – 123.)

6 Suomalainen valtionapujärjestelmä

Valtionapujärjestelmä on palasteltavissa moniin eri osiin tarkastelukulmasta riippuen. Osa järjestelmästä koskettaa suoraan vain kuntia mutta laajimmillaan valtionapujärjestelmä voi synnyttää sopimussuhteita valtion ja voittoa tavoittelevan elinkeinonharjoittajan tai yleishyödyllisen yhteisön välille. Valtionavut jakautuvat kahteen eri tyyppiseen valtionosuuteen sekä valtionavustuksiin ja tämä kokonaisuus on havainnollistettu edempänä kuviossa 3. Kuten jäljempänä käy ilmi, kuvion 3. termeillä on toisiinsa nähden huomattavia eroavaisuuksia eivätkä ole siten rinnastettavissa toisiinsa. Näitä eroavaisuuksia on muun muassa niitä hallinnoivissa viranomaisissa, määräytymisen perusteena olevissa tiedoissa ja tietojen keruussa sekä rahoituksen sallituissa käyttökohteissa. Jäljempänä tuon esille näiden eroavaisuuksien huomattavan vaikutuksen tarkastukselle ja varmennuksen kokonaisuudelle.

Kappaleen alussa avataan valtionapujärjestelmään toisinaan liitetyt termit *julkinen tuki* sekä *valtiontuet*. Kytkös valtionapujärjestelmään on löydettävissä mutta tässä tutkielmassa huomio kiinnitetään valtionapuihin ja sen osatekijöihin ja pitäydytään terminologisesti määrätyissä nimityksissä (kts. yst. Kuntaliitto 2019a).

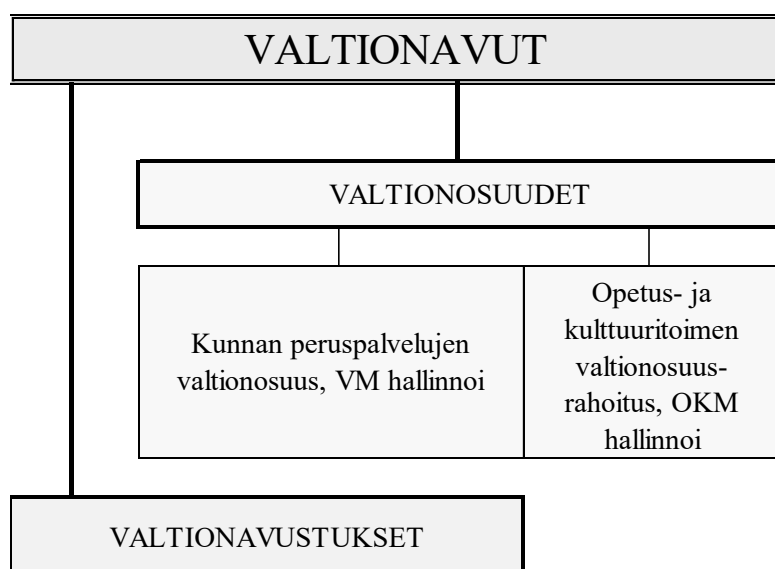
6.1 Julkinen tuki

Julkisella tuella tarkoitetaan Valtionavustuslain 4 §:n mukaan muun muassa valtion tai kunnan antamaa avustusta, lainaa ja muuta rahoitusta tai muita vastaavia taloudellisia etuuksia. Julkisiin

tukiin lasketaan myös kuuluvaksi Euroopan unionin varoista myönnettävät tuet, ellei niitä anneta verojärjestelmän kautta. (Valtionavustuslaki 688/2001.)

6.2 Valtiontuet

Valtionbudjettitalouden siirtomenoihin kuuluvia menoja, joista valtio ei saa välitöntä vastiketta, kutsutaan valtiontuiksi. Näitä siirtomenoja ovat kunnille ja muille julkisille yhteisöille mutta myös elinkeinoelämälle, kotitalouksille ja yleishyödyllisille yhteisöille myönnettävät valtionavut. Siirtomenoja voivat olla myös valtion välittämänä tapahtuvat varainsiirrot sekä vastikkeettomina tapahtuvat varainsiirrot talousarvion ulkopuolisiin valtion rahastoihin. Vaikka välitöntä vastiketta valtio ei siirtomenoista saakaan, välillisesti siirtomenoilla edistetään kuitenkin valtion tavoitteiden toteutumista. Valtiontuiksi katsotaan kuuluvaksi myös sellaiset maksujen huojennukseen tai verotukseen liittyvät ratkaisut, joilla pyritään edistämään tiettyä toimintaa. (Myrsky, Svensk & Voutilainen, 2014, 465.)



Kuvio 3. Valtionapujen kokonaisuus kunnille. Lähde: Kuntaliitto, 2019a ja Sanna Lehtosen haastattelu.

6.3 Valtionosuus

Tätä tutkielmaa kirjoitettaessa Suomessa on 311 kuntaa, joista Manner-Suomessa sijaitsee 295. Vaihteluväli asukasmäärissä on suuri: ahvenanmaalaisessa Sottungassa asui 31.12.2018 tilaston mukaan 91 asukasta kun taas vastaavasti Helsingissä asui 648 042 asukasta. 2,2 miljoonaa suomalaista asuu yli 100 000 asukkaan kunnassa ja näitä kaupunkeja on Suomessa yhdeksän. Kuitenkin pelkästään pääkaupunkiseudulla asuu lähes 1,2 miljoonaa suomalaista. (Kuntaliitto,

2019b.) Suomen kunnat ja kaupungit ovat siis hyvin heterogeeninen joukko. Asukasmäärän lisäksi eroavaisuuksia kuntien välillä syntyy muun muassa maantieteellisistä tekijöistä sekä demografisista seikoista, kuten kuntalaisten ikärakenteesta, syntyvyydestä ja sairastavuudesta.

Suomen perustuslain 16 § ja 19 § mukaan kaikilla kansalaisilla on oikeus kotikuntaan katsomatta määrätyn tasoisiin sivistyspalveluihin sekä sosiaali- ja terveydenhuoltopalveluihin. Asuinkunnan on tarjottava muun muassa nämä palvelut kunnan omien taloudellisten resurssien riittävydestä riippumatta. (PL 731/1999.) Kuntien järjestämisvastuulla on siis valtaosa kansalaisten peruspalveluista mutta palveluiden rahoitusvastuu jakautuu kuntien lisäksi myös valtiolle (Antikainen, Huttunen, Laakso, Lönnqvist, Pyykkönen & Soininvaara, 2019, 8). Vaikka kunnilla on verotusoikeus, oikeus osuuteen yhteisöverokertymästä sekä jonkin verran muitakin tulolähteitä, ovat Suomen kunnat varsin epätasa-arvoisessa asemassa toisiinsa nähden. Niiden kyky selviytyä lakisääteisistä palveluvelvoitteistaan vaihtelisi kohtuuttomasti ilman erityistä kunnan taloudellisen tilan huomioivaa tulonjakojärjestelmää. Kuntien kannalta varsin merkittävä taloudellinen tuki valtiolta niille on siten kuntien valtionosuus, joka parantaa alueellista yhdenvertaisuutta sekä varmistaa kunnan tulopohjasta huolimatta sen edellytykset hoitaa lakisääteiset, kansalaisten perusoikeuksiin nojaavat tehtävänsä. (Matikainen, 2014, 190, 207, 209.) Tänä vuonna, 2019, valtionosuuksia myönnetään kunnille lähes 8,4 miljardia euroa (Kuntaliitto, 2019). Valtionosuudet kattavat selkeästi suurimman osan kaikista kuntien valtionavuista, lähes 90 prosenttia (Antikainen et al., 2019, 8).

Valtionosuusjärjestelmä rakentuu kahdesta osasta. Nämä osat ovat tulopohjan tasaus sekä kustannus- ja tarve-erojen kompensointi. Kunnan lakisääteisten tehtävien rahoitusperiaate pohjautuu valtionosuusjärjestelmälle. (Myrsky et al. 2014, 560.) Verotulopohjan tasaus pohjautuu kunnan laskennallisen verotulon määrään ja se joko vähentää tai lisää kunnalle myönnettyä peruspalveluiden valtionosuutta (Kuntaliitto, 2017).

Valtionosuusjärjestelmän merkittävin osa on kunnan peruspalveluiden valtionosuus, jonka määräytymisperusteisiin lasketaan mukaan muun muassa sosiaali- ja terveydenhuollon, yleisten kirjastojen sekä esi- ja perusopetuksen laskennalliset kustannukset. Kunnan asukkaiden palvelutarve sekä olosuhdetekijät otetaan huomioon määriteltäessä kunnan peruspalveluiden laskennallisen valtionosuuden määrää. Tämä yleinen valtionosuus on kunnan vapaasti kohdennettavissa peruspalveluidensa järjestämiseen eikä ole näin ollen korvamerkitty. Poikkeuksellisissa tai tilapäisessä talousvaikeudessa olevalle kunnalle voidaan lisäksi myöntää harkinnanvaraista valtionosuuden korotusta, mutta valtionapuviranomainen voi asettaa näiden korotusten

myöntämiselle ja käytölle kuntatalouden tervehdyttämiseen tähtääviä ehtoja. (Matikainen, 2014, 209, 225; Myrsky et al., 2014, 560 - 562.)

Hallinnollisesti tarkasteluna valtionosuusjärjestelmä on kaksitahoinen. Edellä mainittu kunnan peruspalvelujen valtionosuus on valtiovarainministeriön hallinnoima. Tästä osuudesta valtionosuuksia säädetään laissa kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta (1704/2009). Sen sijaan opetus- ja kulttuuriministeriö toimii valtionapuviranomaisena valtionosuusjärjestelmän opetus- ja kulttuuritoimen rahoitusjärjestelmässä, jonka tiedonkeruusta, asiakkaiden neuvonnasta sekä tietopalveluista vastaa Opetushallitus (Opetushallitus, 2019). Opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnoima ja lailla opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta säännellyllä (1705/2009) opetus- ja kulttuuritoimen rahoitusjärjestelmä koskee rahoituksen saajina paitsi kuntia mutta myös yksityisiä koulutuksen järjestäjiä sekä kuntayhtymiä. Tässä tutkielmassa tarkastellaan opetus- ja kulttuuriministeriö-päämiehen vastinpariaгентteina kuitenkin vain kuntia, jotka ovat oikeutettuja kaikkiin muihinkin valtioavun muotoihin.

Opetus- ja kulttuuritoimen rahoitusjärjestelmällä rahoitetaan kunnissa muun muassa lukio- ja ammatillista koulutusta, koululaisten aamu- ja iltapäivätoimintaa sekä esimerkiksi kansalaisopistoissa tarjottua vapaan sivistystyön koulutusta. Edellä mainittujen lisäksi tällä rahoitusjärjestelmällä rahoitetaan teattereiden ja orkestereiden toimintaa mutta myös opetustuntimäärään perustuen taiteen perusopetusta. (Opetushallitus, 2019.)

Mikäli kunta järjestää esi- ja perusopetusta myös toisen kunnan 6 – 15 -vuotiaille asukkaille, se saa tästä korvausta, jota laissa kunnan peruspalvelujen valtionosuuksista kutsutaan kotikuntakorvaukseksi. Koulutuksen järjestäjäkunta ja oppilaan kotikunta eivät tässä tapauksessa laskuta toisiaan tai maksa toisilleen annetusta opetuksesta, vaan kotikuntakorvaus sisältyy joko kasvattaen tai vähentäen kunnan saamaa keskitettyä peruspalvelujen valtionosuutta. (1704/2009.) Kotikuntakorvausta koskevien oppilastietojen toimittamisesta säädetään valtioneuvoston asetuksen 3 §:ssä (1446/2014).

Kuntien käytettävissä olevia varoja palveluidensa järjestämiseksi tasoitetaan kuntien välillä myös kuntien verotulojen määrän huomioivalla valtionosuuksien tasauksella. Kuntien veropohjissa eroja synnyttävät ennen kaikkea kuntalaisten tuloerot sekä erot alueen yritysten maksaman yhteisöveron tuotossa. On ymmärrettävää, että kunnan omat keinot vaikuttaa näihin verotulojen lähteisiin ovat ainakin lyhyellä aikavälillä kovin rajalliset. Tästä vaikutusmahdollisuuden heikkoudesta johtuen valtionosuusjärjestelmässä katsotaan veropohjaerot sellaisiksi kuntien välisiksi eroiksi, joita on perusteltua tasata. Palvelukustannuksiinsa nähden suurten verotulojen kunta menettää kunnalle

muuten myönnettyä valtionosuutta (tasausvähennys) kun taas tasauslisään oikeutetulle kunnalle myönnettyä valtionosuutta tasauksessa lisätään. (Matikainen, 2014, 204; Myrsky et al., 2014, 562 – 563.)

6.4 Valtionavustus

Valtionavustustyyppejä on kaksi: yleisavustukset sekä erityisavustukset (Opetushallitus, 2016, 1). Valtionavustus on yksi versio julkisesta tuesta ja se myönnetään aina rahoituksen muodossa. Sillä tarkoitetaan rahoituksena myönnettävää taloudellista tukea nimetyn toiminnan tai tietyn hankkeen avustamiseksi. Sekä tuen myöntäminen että määrästä päättäminen perustuvat viranomaisen harkintaan. Juuri harkinnanvaraisuus erottaa valtionavustuksen valtionosuudesta, joka myönnetään laissa vahvistetun laskentaperusteen mukaan. Yleisavustusta voidaan myöntää käytettäväksi joko yleisesti valtionavustuksen saajan toimintaan tai kohdennetusti tämän tiettyyn toimintaan. Jos myöntämisperusteena on ollut kohdennettu saajan toiminto, ei avustusta saa käyttää saajan säännönmukaiseen toimintaan yleisesti. Erityisavustus -muotoista valtionavustusta sen sijaan voidaan myöntää muun muassa investointiavustuksina ja hankeavustuksina mutta myös stipendeinä ja apurahoina hakijan henkilökohtaiseen käyttöön. Valtionavustuslain 5 § ei rajaa tyhjentävästi kaikkia niitä käyttökohteita, joihin erityisavustuksia voidaan myöntää. Kunnan lisäksi valtionavustuksiin voivat olla oikeutettuja kuntayhtymät sekä yritykset, yhdistykset ja säätiöt mutta myös luonnolliset henkilöt. Sen sijaan valtionavustusta ei voi saada valtio-organisaation sisäinen toimija eli ministeriö tai valtion virasto ei voi myöntää avustusta toiselle ministeriölle, virastolle tai laitokselle. (Myrsky et al., 2014, 472 - 474; Valtionavustuslaki 688/2001.)

Valtionavustusten ”korvamerkintä” mahdollistaa kuntien kannustamisen kustannustehokkaaseen toimintaan. Valtio antaa kuntien pitää korvamerkityn valtionavustuksen ja tuotetun palvelun laskennallisen rahoituksen erotuksen, mikäli kunta on onnistunut palveluntuotannossaan oletettua tehokkaammin. (Antikainen et al., 2019, 8.) Tiettyyn toimintaan osoitetuilla valtionavustuksilla päämies pystyy tukemaan haluamiaan toimintalinjauksia sekä pysyviä rakenteellisia ja toiminnallisia muutoksia kunnissa sekä muissa valtionavustusten kohteissa (Opetushallitus, 2016, 1). Suomen valtion kokonaisuudessa eri ministeriöt hallinnoivat kukin oman erityisalansa mukaisia, moninaisia valtionavustuksia; esimerkiksi sosiaali- ja terveystieteiden ministeriöllä on määräraha, josta myönnetään avustuksia terveyden edistämiseen ja ympäristöministeriö on myöntänyt vuoden 2019 talousarvion määrärahasta avustuksia vahingoittuneiden luonnonvaraisten eläinten hoitotoiminnan järjestämiseksi (Sosiaali- ja terveystieteiden ministeriö, 2019; Ympäristöministeriö, 2019).

Valtionavustus ei voi olla juuri missään tilanteessa niin suuri, että se kattaisi avustuksen kohteena olevasta toiminnasta tai rahoitettavasta hankkeesta aiheutuvat kustannukset kokonaisuudessaan (Valtionavustuslaki 688/2001, 6 §). Näin ollen kunta-agentilla on aina myös omia varoja kiinni toiminnassa tai hankkeessa.

6.5 Valtionapujen anominen, myöntäminen, maksatus – ja varmennus

Lain kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 48 § mukaisesti valtiovarainministeriö myöntää hakemusta kunnalle valtionosuuden kustannus- ja tarve-erojen tasaukseen ja päättää verotuloihin perustuvan valtionosuuden tasauksesta (1704/2009). Kunta ei siis ano erikseen valtionosuuksia. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus saa valtiovarainministeriöltä sekä opetus- ja kulttuuriministeriöltä tiedot, joiden perusteella se maksaa yhtenä kokonaisuutena kuukausittain kunnille niille osoitetut valtionosuudet sekä kotikuntakorvaukset (em., 49 §).

Valtionavustusten hakemuksesta myöntämisestä ja maksamisesta säädetään valtionavustuslain 3. luvussa. Valtionavustuksen hakijalta edellytetään annettavaksi jo hakemuksen yhteydessä oikeita ja riittäviä tietoja kaikista niistä seikoista, joita valtionapuviranomainen tarvitsee ratkaistakseen hakemuksen. (688/2001.) Laissa ei kuitenkaan täsmennetä, mitä nämä ”oikeat ja riittävät” tiedot ovat.

Edellä mainittiin muutamia esimerkkejä siitä suuresta kirjosta, johon valtionavustuksia voi hakea ja saada. Myöntävillä ministeriöillä on hakuun liittyvät omat ohjeet sekä velvoitteet, jotka hakijan tulee täyttää. Avustusten hakemisen ajankohta myös vaihtelee tapauskohtaisesti haettavasta avustuksesta sekä myöntävästä ministeriöstä riippuen. Opetus- ja kulttuuriministeriö (2018) on laatinut omaan hallinnonalaansa kuuluvien harkinnanvaraisten valtionavustusten hakemiseen erillisen oppaan. Oppaassa annetaan myös ohjeet anotun valtionavustuksen käytöstä ja kerrotaan käytön valvonnasta. Valtionavustuslain 9 § mukaan avustusta haetaan valtionapuviranomaiselta aina kirjallisesti (688/2001).

Valtionapujen määräytymisessä Suomen virallisen tilastoviranomaisen Tilastokeskuksen ylläpitämät tilastot ovat merkittävässä roolissa. Kuntien ja kuntayhtymien taloustilastoa käytetään paitsi kuntatalouden ohjauksessa valtion toimesta mutta myös valtion kunnille maksamien valtionosuuksien tarkastuslaskennassa, kuten laissa kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 60 § säädetään. Maksettavien peruspalveluiden valtionosuuksien määräytymisperusteena käytetään myös Tilastokeskuksen työssäkäyntitilastoja sekä tilastoa taajamissa asuvien määrästä. (1704/2009; Tilastokeskus, 2015, 7.) Lain 58 §:ssä opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta säädetään kunnan velvoitteista toimittaa valtionapuviranomaiselle rahoituksen määräämiseksi tarvittavat tiedot mutta

myös tietojen oikeellisuuden toteamiseen tähtäävistä tarkastustoimista (1705/2009). Tulevaisuudessa kuntien taloustiedon tilastointi ja tietohuolto muuttuu nykyisestä, kun valtionvarainministeriön asettama Kuntatieto-ohjelman kehittämishanke saadaan päätökseen ja uudistukset käytäntöön. Kuntatieto-ohjelmalla tavoitellaan kuntien ja valtion vertailukelpoista toiminnallista ja tiedollista yhtenäisyyttä sekä taloustietojen tuotannon ja raportoinnin parantamista. Kuntatieto-ohjelmalla pyritään myös helpottamaan kuntien taakkaa tiedonannosta valtiolle. (Kuntatieto.)

Valtionapuja koskevaa agentin epätoivottua käytöstä voidaan agenttiteorian näkökulmasta hallita sopimusteknisin keinoin kahdella tavalla: toimintaperusteisesti ja tuotosperusteisesti. Kontrolli- ja ohjausmenetelminä näihin liittyen päämies-valtiolla on seuraavia käytäntöjä: toimintaperusteisena ohjausmenetelmänä voidaan pitää rahoitusmenetelmiä, joihin liittyy raportointivelvoite valtiolle samoin kuin yleistä valtionapujen saajan taloudellisen toiminnan valvontaa. Kuten (kunnan) tilintarkastuskin aina on, kontrolli- ja ohjausmenetelmänä toimintaperusteinen valvonta rahoituksen käytöstä on jälkikäteistä. Keskeinen tavoite tälle valvonnalle on varmistaa, onko valtionapurahat käytetty tuotantoprosessissa ennalta sovitun mukaisesti. Jäljempänä esiteltävät kuntalain 123 § mukaisista kunnan tilintarkastajan tehtävistä (410/2015) erityisesti 1. momentin 2. kohtaan oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta muun muassa taloudellisesta asemasta ja rahoituksesta. Myös momentin 1. kohta hallinnon tarkastuksesta linkittyy näihin toimintaperusteisiin ohjausmenetelmiin. Valtionosuuksista annettavien tietojen oikeellisuuden varmentaminen puolestaan liittyy vahvasti agenttiteoriaan pohjautuvaan tuotosperusteiseen ohjausmenetelmään. Tuotosperusteisella ohjaus- ja rahoitusmenettelyllä tarkoitetaan tilannetta, jossa rahoituksen suuruus on riippuvainen jostain mitattavissa olevasta tuotoksesta, jota kunta asukkailleen tuottaa. (vrt. Kivistö, 2009, 62 – 63.)

7 Tarkastus- ja valvontatoiminnot Suomen kunnissa

Seuraavaksi käsitellään suomalaisten kuntien tarkastus- ja valvontajärjestelmään myötävaikuttavia toimijoita. Suuri osa varmennukseen liittyvistä tekijöistä toimii kuntaorganisaatioiden sisällä, kun taas esimerkiksi tilintarkastuspalvelut ostetaan ulkopuoliselta ja kunnasta riippumattomalta palveluntarjoajalta.

7.1 Tilintarkastus – mitä se on?

Tilintarkastuksella tarkoitetaan objektiivisen varmennuksen, evidenssin, hankkimista ja sen arviointia systemaattisessa prosessissa. Taloudellisten tapahtumien ja tarkastuskohteen taloudelliseen asemaan vaikuttaneiden toimien oikeellisuuden ja hyväksyttävyyden varmistaminen on

tilintarkastustoiminnon ydintä. (Porter et al., 2003,3.) Tilintarkastuksella haetaan kohtuullista varmuutta siitä, ettei tilinpäätöksessä olisi kokonaisuutena väärinkäytöksestä johtuvaa olennaista virheellisyttä. Kohtuullinen varmuus ei kuitenkaan ole sataprosenttinen varmuus, etteikö tilinpäätöksessä voisi olla virheitä ja jopa mahdollisia väärinkäytöksiä. Kohtuullisella varmuudella tarkoitetaan tarkoitukseen soveltuvalla ja riittävällä tilintarkastusevidenssillä saavutettavaa korkeaa varmuustasoa. (IAASB, 2017, 85.)

Tilintarkastustoiminnolla varmennuspalveluna on tärkeä merkitys (markkina-)taloudessa mutta tämä merkitys on ennen kaikkea välillinen ja yleisimmin havaittavissa pitkällä aikavälillä (Vakkuri, 2011,63). Nämä molemmat merkityksen määritelmät johtuvat tilintarkastuksen tavoitteesta ja tarkoituksesta sekä suorittamisajankohdasta suhteessa tarkastettavaan ajanjaksoon nähden. Ensinnäkin, tilintarkastus toimii ikään kuin välineenä eri osapuolten varmistumisessa siitä, että tarkastuskohteen taloudenpito sekä hallinnointi on niin onnistunutta, kuin mitä tarkastuskohde esittää sen olevan. Toiseksi, tilintarkastus kohdistuu pääsääntöisesti menneeseen aikaan eikä varmentaminen toimi vastaavalla tavalla akuuteissa tilanteissa. Tilintarkastuksen kohteena saattaa KPL 1: 4 § mukaan olla jopa yli 18 kuukautta vanhat päätökset ja tapahtumat (Kirjanpitolaki 1336/ 1997). Näin ollen tilintarkastus tuottaa ennemminkin pitkän kuin lyhyen aikavälin varmennustietoa.

Tilintarkastuslain 2 luvun 2 § määrittelee ne tilanteet, joissa yhteisöllä tai säätiöllä tilintarkastusvelvollisuutta ei ole eikä siten velvollisuutta valita tilintarkastajaa. Syynä tilintarkastusvelvoitteen väistymiselle on ennen kaikkea yhteisön pieni koko taloudellisilla mittareilla arvioituna, joskin tässä on toimialakohtaisia poikkeavuuksia. (TTL 1141/2015.) Säätiön tapauksessa koolla ei ole merkitystä tilintarkastusvelvoitteen olemassaoloon. Säätiössä on säätiölain 4 luvun 1 § mukaan aina toimitettava tilintarkastus. (Säätiölaki 487/2015.) Kuntien tilintarkastusvelvoitetta tarkastellessa velvoittavuus tulee aukottomana kahdestakin suunnasta: kunnan taloudelliset tunnusluvut ovat aina suuremmat kuin tilintarkastuslain 2 luvun raja-arvot ja ennen kaikkea kuntalain sanelemana: kunnan valtuuston tehtäviin kuuluu 14 § mukaan tilintarkastajien valinta (Kuntalaki 410/2015).

7.2 Tilintarkastuksen suorittaa tilintarkastaja

Tilintarkastajien urapolku on moniportainen. Ammatillinen pätevyystaso osoitetaan ns. kirjaimilla. HT-tilintarkastajalla on vähintään kolme vuotta käytännön tilintarkastuskokemusta, ja hän on suorittanut tilintarkastusalan perustutkinnon. Ylemmän korkeakoulututkinnon suorittaneille HT-tilintarkastajille on mahdollista myös erikoistua. KHT-erikoistumistutkinnon suorittanut

tilintarkastaja voi pienempien ja noteeraamattomien yritysten lisäksi tilintarkastaa myös yleisen edun kannalta merkittäviä yrityksiä eikä tähän vaadita lisäopintoja. Sen sijaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen oikeuttavaan JHT-erikoistumistutkintoon edellytetään myös julkishallinnon opintoja tai työkokemusta. Patentti- ja rekisterihallitus vastaa Suomessa tilintarkastustutkintojen järjestämisestä. (PRH, 2019a.) Se vastaa myös tilintarkastajarekisterin ylläpidosta. Tämän julkisen rekisterin merkinnät perustuvat tilintarkastuslakiin (1141/2015) sekä valtioneuvoston asetukseen (1377/2015). (PRH, 2019b.) Julkishallinnon ja kunnan vastuulliselta tilintarkastajalta edellytetään siis opintojen tai kokemuksen tuomaa lisäosaamista yritysmaailmasta poikkeavasta toimintaympäristöstä sekä kuntalain sanelemista erityisvaatimuksista tilintarkastajan työtä kohtaan.

Tilintarkastajan tulee säilyttää ehdoton riippumattomuutensa tarkastuskohteestaan ja toimia puolueettomasti. Hän suhtautuu ammatillisella kriittisyydellä tarkastuskohteen edustajan väittämiin taloushoidosta ja arvioi saamansa evidenssin riittävyyttä ja luotettavuutta. (Porter et al., 2003,3.) Tilintarkastajan ammatillista kriittisyyttä ja skeptisyyttä ja tämän ominaisuuden yhteyttä tilintarkastuksen laatuun ja toisaalta myös tilintarkastajan laadukkuuteen tutkittiin tieteellisessä tutkimuksessa, jonka raportti julkaistiin viime vuonna. Tutkijoiden tilastollisen tutkimuksen löydöksenä oli selvä ja suora yhteys niin tilintarkastajan laadukkuuden ja hänen ammatillisen skeptisyytensä välillä kuin myös tilintarkastajan ammatillisen skeptisyyden ja hänen suorittamansa tilintarkastuksen laadun välillä. Tutkijat eivät havainneet suoraa tilastollista yhteyttä tilintarkastajan laadukkuuden ja tilintarkastuksen laadun välillä mutta epäsuora yhteys näiden välillä tutkijoiden mukaan on juuri tilintarkastajan ammatillisen skeptisyyden kautta. (Kusumawati & Syamsuddin, 2018, 1003, 1005 – 1006.) Tarkastusprosessin lopputuotteena tilintarkastaja antaa kirjallisen raportin. Tarkastustyön idea on tarkastuskohteen tilinpäätösasiakirjojen luotettavuuden parantaminen ulkopuolisten silmissä. (Porter et al., 2003, 3, 11.)

7.3 Tilintarkastus julkishallinnossa

Puhuttaessa julkishallinnon tilintarkastuksesta, on huomioitava se, ettei edellä mainittu tilintarkastuslaki toimi juridisena pohjana kuntaympäristössä kuin muutamien pykäliensä osalta (1141/2015, 1: 1.2 §). Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastusta säännellään lailla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (1142/2015) sekä erityisesti sisällöllisesti kuntalailla (410/2015). Näistä edellä mainittu ohjaa tilintarkastajaa suorittamaan kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastusta Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -normiston mukaisesti, joka on tilintarkastajien ja alan järjestön kansainvälisen käytännön mukaisesti määrittelemää ja luomaa tapaoikeutta (JHTT, 2017, 3). Jäljempänä mainittu kuntalaki määrittää sen sijaan kunnan tilintarkastajan tehtäväkokonaisuuden,

joka muodostuu kunkin tilikauden hallinnon, kirjanpidon sekä tilinpäätöksen tarkastamisesta (410/2015, 123 §). Näin ollen myös julkisella sektorilla tilintarkastaja toteuttaa perustehtävänsä ja toimii varmentajana päämiehen ja agentin väliselle informaatiolle, sillä ei ole perusteltua olettaa, että inhimilliset toimijat julkisellakaan sektorilla olisivat vapaita perusteettoman oman edun tavoittelusta tai opportunistista (Kivistö, 2007, 182). Julkishallinnossa päämiehen ja agentin rooleihin voidaan sijoittaa esimerkiksi veronmaksaja ja julkisen palvelun tuottaja tai lukuisia muita toimijapareja, joissa toinen osapuoli tarvitsee ja/ tai haluaa varmennuksen ulkopuoliselta taholta sopimuksensa toisen osapuolen toiminnasta. Tässä tutkielmassa tarkastellaan siis valtionapuja maksavan valtion ja apuja saavan kunnan välisen taloudellisen informaation varmennusta ja varmennuksen suorittavaa tilintarkastajaa. Tällä varmennustyöllä tilintarkastaja muodostaa käsityksen kunnan talous- ja toimintatilastojen informaation olennaisesta oikeellisuudesta ja siitä, onko näiden tietojen keruu järjestetty kunnassa asianmukaisesti (JHTT, 2016, 2).

Päämies – agentti -teoriaa on toisinaan kritisoitu ilkeämielisestä ja kyynisestä suhtautumisesta ihmisiin, jolloin sivuutetaan useat myönteiset seikat, jotka ihmisiä julkishallinnon töissä motivoivat. Teorian epäilijät ovat esittäneet huomautuksia, että opportunistinen käytös ja agentin oman edun tavoittelu päämiehen kustannuksella eivät sovellu yleistettäväksi agentin toimintatavaksi, kun taas teorialta yleistettävyyttä odotetaan. Tilintarkastuksen suorittaminen kuitenkin päämiehen ja agentin suhteen kolmantena osapuolena myös julkishallinnossa varmistaa kaikkien niiden lukemattomien altruististen ja yhteistä etua työllään tavoittelevien julkissektorin työntekijöiden oikeusturvan ja työskentelyrauhan, jotka yksikin huonoimmalla mahdollisella tavalla toimiva agentti vaarantaisi. (Kivistö, 2007, 186 - 187.)

Kunnan tilintarkastajan tehtävät kuntalain mukaan ovat tarkemmin määriteltynä seuraavat:

Tilintarkastajan on tarkastettava:

- 1) onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
- 2) antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitalinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta;
- 3) ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita;
- 4) onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

(Kuntalaki 410/2015, 123.1 §).

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry on laatinut myös selventävän suosituksen kunnan tilintarkastajille valtionosuuksien tarkastamisesta kuntalain 123 § 1 mom. 3-kohtaan liittyen. Suositus

ei siis koske valtionavustuksia vaan ainoastaan yleiskatteisia, kuntien laskennallisia tuloja. (JHTT, 2016, 1.)

Oleellinen erityispiirre julkishallinnon tilintarkastukselle on sen yhteiskunnallinen funktio tukea tarkastuskohteiden, esimerkiksi kuntien ja julkisoikeudellisten laitosten, toiminnan legitimointia kansalaisten, veronmaksajien ja palveluiden käyttäjien, näkökulmasta. Tässä rahaprosessia koskevan informaation (tulos- ja rahoituslaskelmat sekä tase) rinnalle tarkastuksen keskiöön nousee julkissektorilla myös se, kuinka veroresurssit on käytetty ja ennen kaikkea, onko käyttö ollut taloudellisesti kestäväää ja järkevää. Koska julkisen sektorin tulot muodostuvat valtaosin verokertymästä kansalaisilta eikä suoritteista saaduista tuloista kuten yksityisellä sektorilla, verovaroilla tuotetun palvelun tehokkuus ja aikaansaatu vaikuttavuus eivät selviä tuloslaskelmasta. Julkishallinnon tarkastustoiminnan tulee siis arvioida ja tuottaa informaatiota myös näistä. Tuloksellisuusinformaatiolla täydennetään rahaprosessin tarkastelua, jotta saataisiin oikea ja riittävä kuva esimerkiksi kunnan toimien taloudellisesta rationaalisuudesta. (Vakkuri, 2011, 64, 79 – 81.)

Tilintarkastuspalvelun ostaminen näyttäytyy kunnassa juridisessa mielessä samanlaisena, kuin mikä muukin kunnan päätöksentekijöiden tekemä hankinta tahansa. Laissa julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista määritetään 25 §:ssä palveluhankinnan kynnysarvoksi 60 000€. Ennakoidun arvon sopimuskaudella ylittyessä, on palveluhankinta kilpailutettava. Kunta on velvollinen lain 93 § mukaisesti valitsemaan palvelutuotannon tarjouksista kokonaistaloudellisesti edullisimman tarjouksen. Tällä tarkoitetaan, että kunnan on valittava tarjous, jonka hinta-laatusuhde on paras, tarjous on kustannuksiltaan edullisin tai hinta on hankintayksikön kannalta halvin. Tilintarkastukseen liittyen kunta voi asettaa hinta-laatusuhteeseen vertailuperusteita, joissa se kiinnittää huomiota esimerkiksi tarkastuspalvelun laadullisiin ominaisuuksiin. Mikäli sen sijaan kunta tekee hankintapäätöksen tilintarkastuspalveluista pelkästään halvimman hinnan perusteella, se on velvollinen esittämään tästä perustelut hankinta-asiakirjoissa. (1397/2016.)

7.4 Tarkastuslautakunta

Tarkastuslautakunta on yksi osatekijä tarkastus- ja varmennusprosessissa kunnissa. Kuntalain 121 § mukaan valtuusto ylintä päätösvaltaa käyttävänä elimenä asettaa myös tarkastuslautakunnan, jonka tehtävänä on muun muassa hallinnon ja talouden tarkastamisen järjestäminen kunnassa. Oleellinen osa tarkastuslautakunnan työtä on myös arviointityö kunnan toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta sekä siitä, onko toiminta järjestetty kunnassa tuloksellisella sekä tarkoituksenmukaisella tavalla. (Kuntalaki 410/2015.)

Tilintarkastajan valintaa koskeva tarjouskilpailu on tarkastuslautakunnan järjestämisvastuulla, samoin tulevan tilintarkastuksen painopistealueiden määrittely sekä tilintarkastussopimuksen noudattamisen valvonta. Tilintarkastaja siis vastaa tilintarkastuksen tekemisestä mutta tarkastuslautakunnan velvollisuus on seurata tarkastustyön toteutumista varmistuakseen tarkastuksen asianmukaisesta suorittamisesta. Tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan hyvä yhteistyö luo edellytykset kattavalle ja korkeatasoiselle kunnan tilintarkastukselle. Koska tarkastuslautakunnan puheenjohtajan sekä varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja, lautakunnalla voidaan nähdä olevan myös poliittista vastuuta tilintarkastuksen tavoitteenmukaisesta toteutumisesta. (Vilkko, 2017, 188 – 189.)

7.5 Laatu julkishallinnon tilintarkastuksessa

Edellä esitettiin tuore tutkimustulos tilintarkastajan laadukkuudesta ja myös sen yhteydestä itse tilintarkastuksen laatuun. Mainittu tutkimus ei tarkastellut tilannetta julkishallinnon näkökulmasta mutta tarkastuskohteen julkisuus tai yksityisyys ei vaikuta tilintarkastustoiminnon peruseriaatteeseen eikä toiminnon perimmäiseen tavoitteeseen, joita ovat riittävän ja oikean kuva saaminen tarkastuskohteen taloudenpidosta ja hallinnoinnista ja siitä, onko kohteella edellytyksiä jatkaa toimintaansa myös seuraavalla tarkastuskaudella. Tämä viimeksi mainittu seikka ei luonnollisesti kunnan tapauksessa sellaisenaan päde, koska kuntaa ei voida saattaa konkurssiin kuten yksityinen yritys voidaan. Kunnan kohdalla jatkuvuus ja sen arviointi näyttäytyy sen sijaan siinä, onko kunnalla edellytyksiä myös jatkossa jatkaa omana itsenäisenä kuntana vai johtaako sen toistuva alijäämäinen taloustilanne kuntalain 118 § mukaiseen arviointimenettelyyn (Kuntalaki 410/2015).

Laatu käsitteenä on tulkitsijasta riippuvainen ja siten monitulkintainen. Sanakirjamääritelmänä laatu on yleensä helposti tulkittavissa – korkealuokkaisuus ja erinomaisuus liitetään laatuun herkästi. Sen sijaan eri ammattiryhmillä sekä toimintaympäristöillä voi olla toisistaan merkittävästikin poikkeava ymmärrys käsitteestä laatu. (Kihn, 2015, 297.) Laatu voidaan myös jossain lähteissä rinnastaa tuloksellisuuteen, joka puolestaan voidaan julkishallinnossa ajatella yhteiskunnallisen vaikuttavuuden alakäsitteeksi. Vaikuttavuudella tarkoitetaan ja sen avulla arvioidaan niitä vaikutuksia, joita palvelujen tuotantojärjestelmällä on saatu aikaan. Palvelujen laatu voidaan toisaalta nähdä vaikuttavuuden alakäsitteenä. (Meklin, 2009, 38, 44 – 45.)

Koska tilintarkastuksessa on kyse informaation oikeellisuuden varmentamisesta, laadukas tarkastustoiminta ei millään sektorilla välttämättä tuota palvelun tilaajan ja maksajan toiveen mukaista raporttia ja loppulausuntoa, mikäli tarkastuskohteessa havaitaan tarkastuksen myötä

olennainen virhe ja siihen puututaan. Maksavan asiakkaan tyytyväisyys ei siis välttämättä kohtaa tarkastuksen korkean laadun kanssa. Kuvatussa tilanteessa tilintarkastus ei olisi ollut laadukas, mikäli tätä olemassa ollutta virhettä ei olisi löytynyt. Toisaalta, tilintarkastus voi olla laadukas, vaikka mitään olennaista virhettä ei tarkastuksessa löydykään, mikäli mitään virhettä ei ole olemassa löydettäväksi. (Vakkuri, 2011, 64, 67.)

Tilintarkastajan riippumattomuus tarkastuskohteesta on liitettävissä tilintarkastuksen laatuun – se voidaan ajatella jopa jonkinlaiseksi kulmakiveksi koko toiminnalle. Riippumattomuus vähentää päätöksentekoa mahdollisesti vääristäviä eturistiriitoja ja mahdollistaa näin objektiivisen arvioinnin. Riippumattomuuden myötä myös tilintarkastajan tärkeä ominaisuus, ammatillinen skeptisyys, mahdollistuu paremmin. Ammatillisella skeptisyydellä tarkoitetaan tilintarkastajan herkästi asioita kyseenalaistavaa ja kriittisen uteliasta työtettä. Myös tilintarkastajan tietotaito ja kokemus liittyvät tilintarkastuksen laatuun. Tilintarkastustoiminta on asiantuntijapalvelua ja asiantuntijuus sekä tilintarkastajan onnistunut päätöksenteko näyttää tutkimusten mukaan kehittyvän käsi kädessä ammatillisen kokemuksen kanssa. (Knechel & Shefchik, 2014, 132 – 134.)

Laadun puutetta tilintarkastuksessa kutsutaan tilintarkastusvirheeksi. Tällöin tilintarkastuksen suorittava taho ei ole onnistunut talous- ja toimintainformaation oikeellisuuden varmennuksessa eli perustehtävässään. Tilintarkastuksen laatu voidaan siten liittää tarkastusprosessin onnistumiseen sekä sen virheettömyyteen. (Martikainen et al., 2002, 21.)

Suomessa työ- ja elinkeinoministeriön hallinnonalaan kuuluva Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonnan tulosalue vastaa tilintarkastajien hyväksynnästä sekä valvonnasta (PRH, 2019; TTL 1141/2015, 7: 1 §). Kaikki tilintarkastajat läpikäyvät henkilökohtaisesti laatutarkastuksen toimenkuvastaan riippuen kolmen tai kuuden vuoden välein. Laaduntarkastuksessa tutkitaan muun muassa sitä, onko arvioitava tilintarkastaja noudattanut tilintarkastusvalvonnan valitsemassa tarkastustoimeksiannossa hyvää tilintarkastustapaa ja onko lausunnon tueksi hankittu riittävä määrä perusteltua evidenssiä. Oleellista on myös saada varmuus tilintarkastajan oman laadunvalvonnan toimivuudesta. Laaduntarkastuksessa arvioidaan lisäksi sitä, onko tilintarkastaja huomioinut työssään asiaankuuluvien tilintarkastusstandardien vaatimukset sekä sitä, onko tilintarkastaja keskittynyt tarkastustyössään merkittäviin ja tapauksen olennaisiin asioihin. Julkishallinnon tilintarkastuksen laaduntarkastuksessa hyödynnetään JHTT-yhdistyksen suositusta julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta. (PRH, 2018, 4, 8.)

7.6 Sisäinen valvonta kunnissa

Kuntalain 14 § mukaan kunnan valtuusto päättää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista, kun taas kunnanhallituksen tehtävänä on 39 § mukaisesti huolehtia näiden järjestämisestä. Määräykset sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta annetaan 90 § mukaisesti kunnan hallintosäännössä. Aiemmin mainitun mukaisesti kunnan tilintarkastajan tehtäviin puolestaan kuuluu kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tarkastaminen. (Kuntalaki 410/2015.)

Nykyisen kuntalain taustalla olevassa hallituksen esityksessä sisäinen valvonta on määritelty sen olevan kunnan johdon ja hallinnon työvälineenä osa kunnan johtamisjärjestelmää. Sisäisen valvonnan menettely- ja toimintatavoilla varmistetaan kunnan talouden ja toiminnan laillisuutta, tuloksellisuutta sekä varojen turvaamista. Sisäisen valvonnan avulla kunnissa voidaan arvioida kuntapäätäjien asettamien tavoitteiden toteutumista sekä näihin liittyviä riskejä. Valvonnalla halutaan siis edistää kuntaorganisaation tehokasta johtamista ja riskienhallintaa sekä toimintojen tuloksellisuuden arviointia. Riskienhallinta nähdään hallituksen esityksessä osaksi sisäistä valvontaa ja sen merkityksen kunnissa nähdään kasvaneen kunnan tehtävien järjestämistapojen monipuolistumisen myötä. Esityksessä korostetaan sisäistä valvontaa johtamisen välineenä, jonka keinovalikoimaan kuuluu myös kunnan sisäinen tarkastus, joka puolestaan taas varmentaa sisäisen valvonnan toimivuutta. (HE 268/2014.)

Kunnanhallituksen veloitteena edellä mainitun järjestämisveloitteen lisäksi on antaa vuosittaisessa toimintakertomuksessa tietoa kunnan sisäisestä valvonnasta sekä siihen liittyvästä riskienhallinnasta, näihin liittyvästä järjestämistyöstään sekä siitä, onko sisäisessä valvonnassa havaittu puutteita ja kuinka valvontaa ollaan kehittämässä lähitulevaisuudessa. Käytännön tasolla toimiva sisäinen valvonta ilmenee tietojen, omaisuuden sekä tietojärjestelmien turvaamisena sekä selkeinä toimivallan, tehtävien ja vastuiden jakoina. Myös osaaminen, sopimusten hallinta sekä väärinkäytösten ennaltaehkäisy liittyvät toimivaan kunnan sisäiseen valvontaan. (KunJa, 2017, 19 – 20.)

Julkishallinnon hyvä tilintarkastus -ohjeistus määrittelee, kuinka tilintarkastajan tulisi kunnan lakisääteinen sisäinen valvonta ja sen asianmukaisuus tarkastaa. Tilintarkastaja hankkii käsityksen kohdekunnan sisäisestä valvontaympäristöstä ja kontrollien toimivuudesta sekä kunnan riskienhallinnan käytänteistä ja tasosta tarkastusprosessin suunnittelun yhteydessä. Mikäli kunnan tilintarkastaja havaitsee kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastusten yhteydessä virheellisyyksiä tai puutteita, hänen on arvioitava ja selvitettävä, ovatko havaitut poikkeamat mahdollistuneet nimenomaan sisäisen valvonnan ja kontrollien riittämättömyyden tai toimimattomuuden takia. (JHTT-yhdistys, 2017, 17.)

7.7 Sisäinen tarkastus kunnissa

Sisäisellä tarkastuksella tarkoitetaan riippumatonta, organisaation hallituksen ja ylimmän johdon tukitoimintoa, joka tukee organisaation kehittämistä ja tavoitteiden saavuttamista. Sen varmistus-, arviointi- sekä konsultointitoiminta on objektiivista ja sen työ kohdistuu organisaatiossa niin riskienhallintaan ja sisäiseen valvontaan kuin myös organisaation hallinto- ja johtamisprosesseihin. (Sisäiset tarkastajat, 2019.) Kuntalaki (410/2015) ei velvoita kuntia perustamaan sisäisen tarkastuksen yksikköä vaan mahdollinen perustaminen pohjautuu vapaaehtoisuuteen. Kuitenkin kirjanpitolautakunnan kuntajaosto mainitsee ohjeessaan, että lakisääteistä sisäistä valvontaa voidaan toteuttaa myös sisäinen tarkastus -toiminnon avulla (KunJa, 2017, 20).

Edellä mainittu riippumaton asema on oleellinen sisäiselle tarkastukselle paitsi yksityisellä sektorilla mutta ehdoton ominaisuus myös kuntasektorilla. Riippumattomuutensa myötä sisäinen tarkastus voi tuottaa objektiivista tietoa, johon pystyvät luottamaan niin poliitikot kuin asukkaatkin mutta myös virkamies- sekä poliittinen johto. Sisäinen tarkastus toimintona pyrkii tuottamaan tutkimistaan aiheistaan tietoa, joka tasaa informaation epäsuhtaa kunnallisten toimijoiden välillä. (Rönkkö, 2019, 38 – 39.) Tilintarkastaja voi myös hyödyntää sisäisen tarkastuksen työtä arvioituaan sen pätevyyden riittävälle tasolle (JHTT-yhdistys, 2017, 12 – 13).

Rönkkö (2019) on osana väitöskirjaansa tutkinut suomalaisen kuntasektorin vapaaehtoista sisäinen tarkastus -toiminnon hyödyntämistä. Hänen tutkimuksensa tarkasteluvuosina 2011 ja 2012 hyödynnettiin kaikissa yli 50 000 asukkaan kunnissa Suomessa (19 kpl) sisäisen tarkastuksen toimintoa. Sen sijaan samana ajankohtana Suomessa oli 10 000 – 50 000 asukkaan kuntia 84 kappaletta, joista enää 33 prosenttia hyödynsi sisäistä tarkastusta osana johtamis- ja valvontajärjestelmäänsä. (Rönkkö, 2019, 46.) Luvuista välittyy sisäinen tarkastus -tukipalvelun epätasainen käyttäminen suomalaisessa kuntakentässä; tämä kuitenkin niin, että johdettavan ja valvottavan kuntaorganisaation suurentuessa useammin hyödynnetään myös sisäistä tarkastusta. Suuri vaihtelu Suomen kuntien koossa tuodaan esille myös nykyisen kuntalain taustaesityksessä, jossa todetaan, ettei kuntakentän moninaisuudesta johtuen ole löydettävissä yhtenäistä järjestämismallia sisäisestä tarkastuksesta eikä siitä siksi esitetty kuntalakiin säädettäväksi (HE 268/2014).

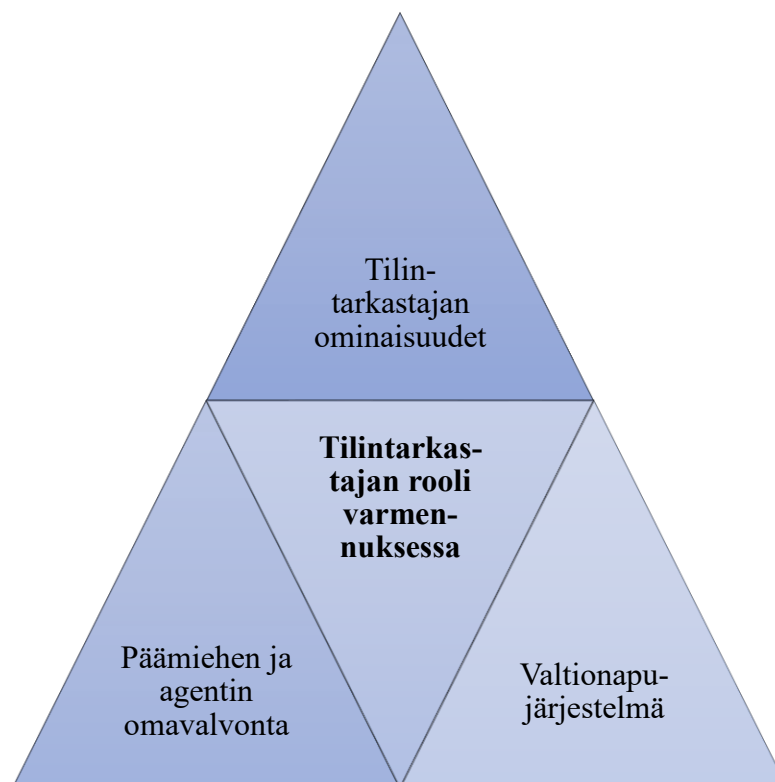
8 Haastateltavien näkemyksiä tilintarkastajan roolista ja merkityksestä

Tutkimuksella haettiin siis vastausta siihen, mikä on kunnan tilintarkastajan rooli ja merkitys valtionapujen varmennuksessa. Tutkimuskysymystä lähestyttiin selvittämällä muiden valtionapuihin liittyvien asiantuntijoiden ja viranhaltijoiden ajatuksia kunnan tilintarkastajan toiminnasta ja merkityksestä valtionosuuksien sekä valtionavustusten varmentamisen kokonaisuudessa. Päämies – agentti-teorian avulla kartoitettiin teoreettisella tasolla se toimintaympäristö, jossa tilintarkastaja toimii tuottaen varmennustietoa toimintaansa julkista rahaa saavalle kunta-agentille mutta ennen kaikkea tuon rahan myöntäneelle valtiopäämiehelle, vrt. kuvio 1. Toinen oleellinen ja vahvasti taustalla vaikuttava teoreettinen ilmiö on tilintarkastajan varmennustyöhön kohdistuva odotuskuilu, jolla tarkoitetaan sitä epäsuhtaa, jota ulkopuolisilla toimijoilla voi esiintyä suhteessa siihen, minkälainen varmuustaso reaalisesti tilintarkastustyöllä on saavutettavissa. Odotuskuilua osatekijöineen on esitelty kuviossa 2.

Haastatteluista on löydettävissä tiettyjä painottuneita aihealueita. Seuraavaksi käsitellään paitsi kunnan tilintarkastajan roolia valtionapujen varmennuksessa määritteleviä tutkimuslöydöksiä mutta myös varmennuskokonaisuuteen liittyviä muita näkemyksiä. Jälkimmäiset otetaan haastateltavien näkemyksien tarkastelussa huomioon siitä syystä, että ne linkittyvät vahvasti virkavastuulla toimivan kunnan tilintarkastajan työhön ja rooliin vaikkakin kytkös olisi vasta sekundaarinen. Sekundaarisella kytköksellä tarkoitetaan tässä esimerkiksi kunnan sisäisen valvontajärjestelmän toimivuutta, jota puolestaan kunnan tilintarkastaja tarkastaa tarkastustyönsä osana. Näin ollen kunnan sisäisellä valvonnalla on vaikutusta tilintarkastajan rooliin.

Haastateltujen asiantuntijoiden näkemykset kunnan tilintarkastajan roolista sekä tämän merkityksestä valtionapujen varmentamisen kokonaisuudessa on haastattelujen perusteella pilkottavissa kuvion 4. mukaisten otsikoiden alle. Tällä jaottelulla pyritään kokoamaan eri näkökulmien edustajien ajatuksista kokonaiskuva ja siten saamaan vastauksia tutkimuskysymykseen sekä sitä avustaviin lisäkysymyksiin, erityisesti niistä ensimmäiseen eli ”*Mitkä tekijät vaikuttavat haastateltavien mielestä kunnan tilintarkastajan rooliin valtionapujen varmennuksessa?*”. Nämä osatekijät on nimetty kuvion 4. kärjissä ja ne on muodostettu haastateltavien näkemysten analysoinnin tuloksina. Osatekijöiden esittelyjärjestyksellä otsikkotasolla ei ole tarkoitushakuisuutta eikä se kerro mitään niiden painoarvoista. Tekstissä sen sijaan tuodaan esille kulloisessakin kohdassa useiden haastateltavien vastauksissa toistuneet ja siten painotusta saavat näkemykset. Haastatteluaineistoa peilataan myös kahden muun avustavan tutkimuskysymyksen eli ”*Millaiseksi julkishallinnon tilintarkastajat ja sidosryhmät valtionapujen ympärillä kokevat kunnan tilintarkastajan merkityksen valtionapujen varmennusprosessissa?*” ja ”*Millä osatekijöillä on vaikutusta kunnan tilintarkastajan*

merkitykseen valtionapujen varmennusprosessissa?” kautta. Myös näihin kysymyksiin vastaavat aineistonosat esitellään 4.-kuvion kärkien mukaisten otsakkeiden alla.



Kuvio 4.

Kunnan tilintarkastajan rooli valtionapujen varmennusprosessissa.

8.1.1 Tilintarkastajan ominaisuudet

Tilintarkastajan ominaisuudet -otsikon alle kuuluvista aineistonosista erityisen painoarvon saa kunnan tilintarkastajan henkilökohtaiset ominaisuudet ja ammattitaito näistä tärkeimpänä. Perusteellisen työotteen sekä vahvan julkishallinnollisen ammattiosaamisen lisäksi ammattitaitoon ja ammatilliseen pätevyyteen nähtiin oleellisesti kuuluvaksi myös valtionosuusjärjestelmän riittävä tuntemus. Tilintarkastajien ammattitaidon vahva esille tuominen toistui poikkeuksetta niiden vastaajien kohdalla, kenellä on eniten ja vahvinta kosketuspintaa tilintarkastustyöhön.

”Se lähtee siitä tilintarkastajan ammattitaidosta. Että hänen pitää tuntea se [valtionosuus-] järjestelmä ihan a:sta ö:hön, että jos haluaa täyden varmuuden saada. Eihän se kovin yksinkertainen järjestelmä ole.”

Ammattitaitoon nähtiin kuuluvaksi yksi oleellinen julkishallinnon tilintarkastuksen erityispiirre eli valtionapujen tarkastustyö. Jotta päämies voi jatkossakin luottaa tilintarkastajan laadukkuuteen ja ammattitaitoiseen työhön, on tilintarkastajan täytynyt ymmärtää valtionapujärjestelmä eri tasoinen sekä sen syy – seuraus -ketjut. Aivan kuten kansainvälisten pörssiyhtiöiden tilintarkastus pitää

sisällään monia erityisosaamista vaativia vaiheita, korostivat muutamat haastateltavat myös julkishallinnon tilintarkastajalta edellytettyä erityisosaamista luotettavan kunnan tilintarkastustyön varmistumiseksi. Hyvin monet haastateltavat painottivat sitä, että luottamuksen tulee myös olla aiheellinen – auktorisoidun tilintarkastuspalvelun ostavien asiakkaiden sekä heidän sidosryhmien tulee ehdottomasti voida luottaa tilintarkastajien ammattitaitoon ja asiaosaamiseensa. Luottamukseen tilintarkastuksen laadukkuudesta pohjautuu myös seuraava näkemys:

”Koko varmennus on siis täysin tilintarkastajan varassa.”

Nostetun kommentin taustalla on haastateltavan ajatus siitä, että kunnan tilintarkastaja on usein ainut taho, joka suomalaisten kuntien valtionapuihin liittyvää varmennustyötä suorittaa. Tästä näkökulmasta arvioiden kunnan tilintarkastajan ammattitaito on todella oleellinen tilintarkastajan ominaisuus. Muutamissa keskusteluissa ehdotettiin tilintarkastustyön luotettavuuden ja riittävän kattavuuden varmistamiseksi esimerkiksi ns. tsekkaus- tai to do -listoja ja tilintarkastusyhteisöillä onkin usein jollain tasolla vastaavia sisäisiä ohjeistuksia käytössä. Näillä sanotaan varmistettavan sitä, että yhteisön tärkeimmiksi painottamat asiat tulevat varmasti läpikäytyksi. Joissain haastatteluissa huomautettiin kuitenkin ns. tsekkauslistoihin liittyen, että tilintarkastustyön moninaisuus ja tilanteiden kirjavuus estävät kattavien listojen hyödyntämisen, ilman että tarkastustyön laatu ja luotettavuus saattaisivat kärsiä. Taustalla tässä on ajatus siitä, että mikään ennalta laadittu ohje ei voisi ottaa huomioon kaikkia mahdollisia tehtäviä riittävässä laajuudessa ilman, että työmäärä paisuisi kohtuuttomaksi ja perusteettomaksi. Juuri tässä kohtaa korostuikin tämän näkökulman mukaan tilintarkastajan ammattitaito ja osaaminen: hyvällä ammattitaidolla tilintarkastaja pystyy kohdentamaan rajalliset resurssit mahdollisimman kustannustehokkaasti ja vaikuttavasti. Ammattitaitoinen tilintarkastaja ymmärtää kokonaisuuden riskisimmät osuudet, vaikka euromäärät kääntäisivätkin katsetta muualle. Näiden rasti ruutuun -listojen puolesta puhuvat kuitenkin valtionapujen moninaisuuden huomioivat näkökulmat. Näiden mukaan listat ovat toimivia ja tarpeellisia esimerkiksi valtionosuuksien perusteina olevien talous- ja toimintatilastojen sekä oppilastietojen läpikäyntiin ja niillä yhteisön omien metodien ohella varmistetaan tarkastustyön laatua.

”... että kyllä varmaan jossain täytyisi olla vähän kättä pidempää, että mitä se konkreettisesti voisi olla, että mitä tilintarkastajalta odotetaan.”

Tarkastettavien kuntien välillä kunnan sisäisten valvonta- ja varmennusprosessien kattavuudesta riippuen on mahdollisesti suuriakin eroavaisuuksia. Tällä on puolestaan vaikutusta siihen, kuinka yksityiskohtaista tarkastusta tilintarkastajan tarvitsee suorittaa. Tästäkin näkökulmasta arvioiden

kaiken kattavien ja joka tarkastuskohteeseen sopivien listojen tekeminen nykyisellä resurssipanostuksella kuntien tilintarkastustoimintoon saattaa olla mahdoton tai ainakin perusteeton tehtävä.

Tilintarkastajan ammattitaitoon liitettiin vahvasti myös se, kuinka tämä rohkenee perehtyä ja uskaltaa kysyä ja kyseenalaistaa ”valmista tietoa”. Tällä aiheesta maininneet haastateltavat tarkoittivat sitä, että tilintarkastajan merkitykseen valtionapujen varmennuksessa vaikuttaa paljon se, kuinka tämä luottaa omaan osaamiseensa, on utelias ja toteuttaa omaa tarkastussuunnitelmaansa. Tilintarkastusalaa paremmin tuntevat toivat esille myös sitä kaikkeen tilintarkastukseen liittyvää näkökulmaa, että uskaltaako tilintarkastaja puuttua *asiakkaan* taloudenpidon tai hallinnolliseen epäselvyyteen, jotta tästä ei tulisi seuraavan sopimuksentarkastamisen myötä *entinen* asiakas.

”...sellaisella tilintarkastuksella ei tehdä mitään, joka [tilintarkastaja] ei uskalla sanoa asioita.”

Yleisesti ottaen tilintarkastajan työtä kuvaillaan ”osaamattomuudesta johtuvien virheiden” löytäjäksi ja siten korjauksen mahdollistajaksi ja konsultoivaksi. Sen sijaan tahallisen väärinkäytöksen löytäminen on huomattavasti harvinaisempaa, mutta näissä tilanteissa, tai jos on epäilystään vastaavasta, ammattitaitoinen tilintarkastaja ns. luottaa vainuunsa ja hankkii omalla työllään tai muuten luottamastaan lähteestään mielestään riittävän evidenssin. Tahallisiin väärinkäytöksiin liittyen moni haastateltava toi esille sen, kuinka vaikeaa ammattitaitoisena tilintarkastajan on havaita niitä.

” Mutta sitten jos on tällaisista väärinkäytöksestä tullutta tai väärinkäytöksestä johtuvaa virhettä, niin ne on vaikeampia löytää. Ja niissä on sitten enemmän vastuuta siellä kunnan puolella.”

Tarkoitukselliseen tilien tai vastaavasti asiakirjojen manipulointiin on hyvin vaikea pelkällä tilintarkastuksella päästä tarttumaan, vaan näissä haastateltujen mielestä ensisijainen rooli on kunnan sisäisellä valvonnalla, jota käsitellään tässä tutkielmassa seuraavassa luvussa. Kunnan sisäisen valvonnan prosessien tarkastamisessa sen sijaan julkishallinnon tilintarkastajalla on merkityksellinen rooli ja erityisosaaminen on välttämätöntä.

Valtionapujen varmennuksessa ja päämiehen saaman tiedon oikeellisuuden tarkastuksessa tilintarkastajan henkilökohtaisen ammattitaidon lisäksi keskusteluissa saivat paljon huomiota myös tilintarkastusyhteisöt, sillä yhteisöjen omat ohjeistukset ja manuaalit vaikuttavat tarkastusta suorittavien tarkastustyöhön. Muutamat haastatelluista näkivät yhteisön merkityksen kokonaisuudessa oleellisena osatekijänä, varmistamassa viimeistään oikeellisuuden

varmennusprosessin onnistumista ja tarkastustyön laadukkuutta. Toiset haastateltavat olivat puolestaan sitä mieltä, ettei yhteisöllä ole suurtakaan vaikutusta tarkastuskohteen vastuullisen tilintarkastajan työhön vaan tämän tilintarkastajan henkilökohtaiset ominaisuudet, osaaminen sekä kiinnostuksen ja painotuksen kohteet määräävät sen, kuinka tilintarkastustoiminto onnistuu tavoitteissaan. Tilintarkastustyön laatu tai laaduttomuus ja mahdollinen yhteisön vaikutus siihen ei kuitenkaan ollut vilkkaimman keskustelun aiheena, vaan kaikkein eniten keskustelua yhteisöistä nousi kilpailutuksiin liittyen.

”Syntyy semmoinen kuva, ettei niitä [tarkastuksia] kyetä suorittamaan luvutulla tavalla, sillä hinnalla, mikä siellä [tarjouksessa] on.”

Lainaus on keskustelusta, mihin äärimmäinen kilpailu tarkastustyöstä voi erään asiantuntijan mielestä huonoimmillaan johtaa muttei ole yleistettävissä kaikkeen suomalaiseen tarkastustoimintaan. Huoli kilpailutuksen vaikutuksesta kunnan tilintarkastuksen laatuun toistui kuitenkin valtaosassa haastatteluja, vaikka yleisesti ottaen hankintojen kilpailutus nähtäisiin hyvänä asiana. Kilpailutus saattaa joidenkin haastateltavien mielestä heikentää tarkastuksen laatua siten, että yhteisö nimittää tilintarkastustiimiin kokemattomampia ja siten yleensä halvempaan palkkaluokkaan kuuluvia tarkastusalan ammattilaisia. Tällöin haastateltujen asiantuntijoiden mielestä on suurena riskinä se, ettei tarkastus onnistukaan niin hyvin ja kattavasti, kuin mikä tilanne olisi ollut tiimiin koostuessa kokeneemmista tarkastajista. Yhteisön valinnat voivat siis vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun ja se vaikuttaa kunnan tilintarkastajan merkityksen arviointiin. Muutamat haastateltavat mainitsivat kyllä kilpailutuksessa toisinaan kuntien tarjouspyynnöille asettamat tarkastustiimin laatua määrittävät alarajat, esimerkiksi tarkastajien kokemusvuosista tai tietystä auktorisointitasosta avustavienkin tilintarkastajien osalta. Näissä haastatteluissa ehdotettiin myös kunnan tarkastuslautakunnalle kattavampaa ja yksityiskohtaisempaa perehdytystä asiasta ja sen myötä syvällisempää roolia tilintarkastuspalveluiden kilpailutuksessa.

” Tarkastuslautakunnan rooli yleisesti ottaen on ihan äärimmäisen tärkeä. Ja se on niin kuin korostunutkin jotenkin tässä viime vuosien saatossa.”

Kilpailutusten kautta tilintarkastuspalvelun ostava kunta voi osaltaan vaikuttaa jollain tasolla tilintarkastuksen laatuun. Tarkastuslautakunnasta saatava hyöty kunnalle hallinnon sekä talouden tarkastamisen järjestäjänä voisi myös joidenkin näkemysten mukaan olla kohennettavissa järjestämistoimenpiteiden kautta. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajistonhan tulee kuntalain mukaisesti olla valtuutettuja mutta jos esimerkiksi lautakunnan sihteeri tulee myös kunnan sisältä, on tämä nähtävissä etuna kunnan hallinnon ja tarkastamisen kokonaisuudelle. Oleellista on kuitenkin

näidenkin näkemysten mukaan se, että tarkastuslautakunnassa itsessään on riittävästi osaamista, josta taas saattaa seurata se, että tarkastuslautakunta pystyy ottamaan paremmin kantaa tilintarkastustyön laatuun.

” Että se tarkastuslautakunta joutuu nojaamaan aika paljon niihin asiantuntijoihin, joita heillä on käytettävissään. [...] Se on että miten se työ organisoidaan. Että miten se asia viedään lautakunnalle. Se on aika tärkeä asia. Ja sillä on tosi iso merkitys sillä tarkastuslautakunnan sihteerillä.”

Haastatelluilla tuntui olevan yhtenäinen näkemys siitä, mitä tilintarkastajalta voidaan olettaa ja odottaa valtionapujen varmennuksen kokonaisuudessa ja mikä sen sijaan ylittää tämän rajan. Hauska erään haastatellun mainitsema anekdootti tilintarkastajan merkityksestä ja roolista valtionapujen varmennuksessa perustuu pelotevaikutukseen. Sen mukaan tieto siitä, että tilintarkastaja on tulossa tarkastuskäynnille, saa agentin edustajat toimimaan vielä aiempaa huolellisemmin ja tarkemmin. Käytännön tasolla asiantuntevilta kunnan tilintarkastajilta toivotaan konsultoivaa otetta ja tilintarkastajan oman osaamisen myötä mahdollistuvaa asiantuntevaa neuvontaa valtionapuihin liittyvistä raportointi- ja informaatiovaatimuksista. Nämä odotukset ja oletukset nähdään yleisesti realistisina, koska koetaan, että tilintarkastajilla on näistä tiedonantovaatimuksista erinomainen osaaminen. Yksi näkökulma odotuksista tilintarkastajaa kohtaan on tilintarkastajan käyttäminen eräänlaisena täsmäaseena. Tällöin esimerkiksi tarkastuslautakunta on voinut esittää kunnan tilintarkastajalle huoliaan ja tapauksen vakavuudesta riippuen tilintarkastajalla on mahdollista esimerkiksi mainita se raportissaan, jolloin epäkohta on viimeistään otettava kunnan päätöksentekokelimissä vakavasti ja korjaaviin toimenpiteisiin on ryhdyttävä. Se, mitä useiden mielestä tilintarkastajalta ei voida olettaa, on erityisen toimintalainsäädännön läpikotainen tunteminen kaikilta kunnan toimialoilta, joihin valtionosuuksia tai -avustuksia voidaan osoittaa.

” ...että siltä osin kuin tiedonkeruisiin ilmoitetaan ja suoritelmäärät ja volyymit, toiminnan laajuus, niin se voi olla kunnallisen tilintarkastuksen piirissä mutta muutoin sitä vastuuta ei pidä lähteä laajentamaan.”

Näillä ajatuksilla tarkoitettiin sitä, että kunnan tilintarkastajalta ei useiden haastateltavien mielestä voida odottaa yksityiskohtaista laintuntemusta kaikista kunnan toimintaan liittyvistä laeista, joilla voisi olla vaikutusta esimerkiksi valtionapujen määrään. Monet haastateltavat tunnistivat myös kunnan sisäisen valvonnan toimialueeseen kuuluvia varmennustehtäviä, joiden puutteellista hoitamista tilintarkastajan ei edes oleteta pystyvän tarkastuspäiviensä aikana paikkaamaan. Tässä näkemyksessä keskeistä on siis se lakienkin mukainen järjestys, että tilintarkastaja tarkastaa vain

sisäisen valvonnan järjestämistä mutta kunnan itsensä vastuulla on sisäisen valvonnan varsinainen järjestäminen ja ylläpito.

”...ja tilintarkastaja varmentaa sitä, että avustuksen saaja toimii keskeisiltä osin avustuksen myöntäjän tahtomalla tavalla mutta ei voi tietenkään mennä yksityiskohtiin.”

Osa tilintarkastusta paremmin tuntevista toi esille tähän liittyen myös niitä odotuksia, joita ammattiryhmän sisältä ja ammatin sisäisistä ohjeista ja käytänteistä aiheutuu. Muun muassa vuosien varrella kasvaneet vaatimukset tarkastustyön dokumentaation määrästä herättivät keskustelua siitä, onko kasvanut taso enää mielekäs. Puheenvuoroissa mietittiin, viekö dokumentaation odotusten ja vaatimusten täyttäminen liian ison osan kuntaan kohdennettavista tarkastuspäivistä vai voisiko kevyempi dokumentointi mahdollistaa kattavamman tarkastustyön. Dokumentaatiomäärän ei siis pohdittu uhkaavan tarkastustyön laatua ja asianmukaisuutta vaan nämä haastatellut miettivät, onko kirjaamisen vaatimukset enää *vain* riittävällä tasolla ja kuinka rajalliset resurssit kohdentuvat. Toisaalta, esille tuotiin myös sitä huomiota ja monella alalla, joilla tapahtumia ja toimenpiteitä kirjataan, kuultua lausahdusta, että ”Vain kirjattu työ on tehty.”. Tämän lausahduksen esitti myös muutama haastateltava tarkoittaen sitä, että vain sellaiset toimenpiteet, jotka tilintarkastaja on asiakirjoihinsa merkinnyt suorittaneensa, voidaan jälkikäteenkin todeta tehdyiksi. Näin ollen tilintarkastajan oman oikeusturvan kannalta hän ei voi jättää kirjaamatta ja kohdentaa dokumentointiin varattua aikaa varsinaiseen tarkastustyöhön. Muutoin jälkikäteen selviteltävässä riita-asiassa kirjaamattomuus, vaikkakin se on mahdollistunut kattavamman tarkastustyön, voisi olla tilintarkastajalle hyvinkin epäedullista.

Tilintarkastustoiminnossa on myös kyettävä paloitlemaan sille kohdennetut suoritepyynnöt ja tehtävät ja miettimään näitä oman työnsä kannalta. Tällä tätä tilintarkastajan ominaisuustarvetta esille tuoneet haastateltavat tarkoittivat, että valtionapuviranomaisilta kohdistuu toisinaan kuntien kautta tilintarkastajille toimenpidevaatimuksia, joiden sisältö ja tavoitteet tuntuvat olevan ministeriöistä lisätietoja kysyttäessäkin kaikille osapuolille yhtä epäselviä. Ympäripyöreys ei tunnu sopivan tilintarkastustoimintoon eivätkä tilintarkastajat halua lausua ja allekirjoituksellaan varmistaa mitään epäselvästä kokonaisuudesta. Kunnan agenttikustannusten kannalta on myös kohtuutonta, että epäselvien päämiehen tiedonvarmennuspyyntöjen takia kunta joutuisi teettämään tilintarkastajalla aiheetonta ja turhaa työtä. Näissä tilanteissa kunnan tilintarkastajan on kyettävä tekemään tapauksesta omat johtopäätökset ja ratkaisut varmentamistyönsä laajuuden tai muun vastaavan ominaisuuden osalta. Tehty valinta on myös tuotava päämiehelle tiedoksi, jolloin ratkaisulta asian riittävästä selvityksestä palaa tälle ja kunnan tilintarkastaja varmistaa oman oikeusturvansa.

”...jos esimerkiksi perustoimeentulon valtionosuutta tarkastetaan... Että esimerkiksi [kaupungissa] X on semmoinen 300 000 päätöstä. Että se on [tilintarkastajalle] ”pieni” ajankäyttökysymys ja se on myös kaupungille ”pieni” kustannuskysymys. Että otetaanko siinä 300:n otanta vai tarkastetaanko ne kaikki 300 000 päätöstä? Että mitä [valtionapuviranomainen] haluaa?”

Oleellista tässä on haastateltavien mielestä siis se, että tilintarkastaja tunnistaa ensinnäkin omat velvoitteensa ja toimii korkealla ammattitaidolla niiden mukaisesti ja toisaalta, että hän tunnistaa myös toimivaltansa rajat eikä ylitä niitä. Tilintarkastaja osaa siis arvioida, mikä päätös kuuluu agentin päätösvaltaisille tahoille ja mikä päämiehen päätösvaltaisille tahoille ja mistä hän itse tekee päätökset ja kantaa vastuun muistaen, että tilintarkastustoiminnon on oltava riippumaton ja objektiivinen toimija.

Mietittäessä tilintarkastajan ominaisuuksia haastateltavien mielestä kunnan tilintarkastajan rooliin vaikuttavana yhtenä osatekijänä, voidaan ajattelua laajentaa ja liittää siihen myös koko tilintarkastustoiminnon ominaisuudet. Tämän laajennuksen kautta eräs haastateltava toi esille mahdollisuuden, että tulevaisuudessa tilintarkastustoiminnon rooliin voisi kuulua myös tarkastustyötä tuottavuuden-, laadun- sekä vaikuttavuusarvioinnin näkökulmasta.

”Että vaikka siinä olis tää revisio mutta että sitten siinä ois tämmöistä arviointipuolta enemmän myös mukana. [...] Ja se on just strategisesti ja yhteiskunnallisesti erittäin merkittävää. [...] Se korostaa sitä viranomaisvastuuta.”

Tämä ei vähentäisi toiminnan ja talouden tarkastamista vaan pikemminkin lisäisi ja laajentaisi koko tarkastustyötä ja ennen kaikkea, toisi siihen päämiehen pohjimmaiset tavoitteet rahan käytölle. Tämä korostaisi valtionapujen julkisuutta ja veronmaksajalähtöisyyttä. Vaikuttavuusarvioinnin avulla valtionapujen tuottama hyöty yhteiskunnallisella tasolla mahdollistaisi priorisoinnin ja niukkojen resurssien optimaalisen kohdentamisen.

8.1.2 Päämiehen ja agentin omavalvonta

Haastattelujen sekä aiemman tietämyksen perusteella osa valtionapujen varmennukseen liittyviä tekijöitä voidaan luokitella päämiehen ja agentin omavalvonnaksi. Osapuoli vaikuttaa itse suoralla toiminnalla tai toimimattomuudella omavalvontansa onnistumiseen tai epäonnistumiseen. Osa haastatteluaineistosta, joka liittyy eri osapuolten omavalvontaan, viittaa sellaisiin toimintoihin ja toimenpiteisiin, joihin kunnan tilintarkastaja ei lähtökohtaisestikaan voi työllään vaikuttaa. Tällöin luonnollisesti myös tilintarkastajan rooli ja suora merkitys varmennustoiminnalle jää näiltä osin

heikoksi tai jopa olemattomaksi. Kuten kuitenkin jo aiemmin on mainittu, kokonaisvaltaisuuden nimissä tämän tutkielman tuloksissa huomioidaan myös ns. sekundaariset kytkökset eli valtionapujen varmennukseen liittyviä tekijöitä, joista tilintarkastaja ei voi suoraan itse päättää mutta joilla on yhteys kunnan tilintarkastajan varmennustyöhön. Koettuun tilintarkastajan rooliin ja merkitykseen voivat vaikuttaa myös sellaiset tilintarkastuksen ulkopuolisten odotukset ja oletukset, joissa on epäsuhtaa siihen, mitä tilintarkastuksella voidaan saavuttaa. Tätä odotuskuilua voi esiintyä myös esimerkiksi agentin omavalvontaan liittyvissä tarkastustoimenpiteissä.

On eräs tekijä, mikä toistui haastattelusta toiseen ja mikä toimii yhdistävänä tekijänä, oli kyseessä suoraan tai sitten sekundaarisesti tilintarkastajan merkitykseen valtionapujen varmennuksessa liittyvä asia. Tätä ilmiötä käsiteltiin jo aiempaankin lukuun liittyen ja se on luottamus. Yksi haastatelluista kiteytti sen näin:

”Niin että valtionosuusjärjestelmään perustuu lähtökohtaisestikin luottamukseen.”

Eri tahojen luottamus toiseen osapuoleen perustuu ennen kaikkea tämän toisen osapuolen omavalvontaan sekä organisaation sisäiseen valvontaan. Seuraavaksi käydäänkin läpi haastateltavien näkemyksiä luottamuksesta kaikkien kuvion 1. mukaisten triangelin kärkien – agentin, päämiehen sekä tilintarkastajan – kannalta.

Agentilla vaikuttaa haastattelujen perusteella olevan vahvin luottamus muihin – toisaalta, rahan saajana agentilla on myös ehkä kaikkein vähiten menetettävää. Agentin edustajat kunnissa kyseenalaistavat kuulemma koko Suomen tasolla suhteellisen harvoin päämieheltä saamiensa euromäärien oikeellisuutta. Suomalaiset agentin edustajat luottavat muiden tahojen haastattelujen mukaan jopa hämmästyttävän laaja-alaisesti valtionapujen antajiin. Tilintarkastajan luottamus agenttipuoleen on tämän tutkielman mukaan samanlaista kuin tilintarkastajan luottamus yleisestikin tarkastuskohteeseen ja sen toimijoihin; tilintarkastukseen kuuluva ammatillinen skeptisyys liittyy tiiviisti tarkastajan ammattitaitoon ja luottamuksen pohjalle tilintarkastaja edellyttää evidenssiä. Oleellinen evidenssin määrään ja siten tilintarkastajan luottamusta parantava tekijä liittyy agentin omavalvontaan, josta edempänä lisää.

Päämiehen luottamus agenttiin tämän tutkielman kontekstissa vaikuttaa haastattelujen perusteella olevan melko vahva. Vain toisinaan kummastusta herättäneen suureksi hallinnolliseksi työmääräksi koettu raportointivelvollisuus valtionavustuksiin liittyen aiheutti haastatelluissa pohdintaa päämiehen luottamuksen tasosta agentteja kohtaan. Tilintarkastajan luottamusta päämiestä kohtaan pohdittiin useissa haastatelluissa sen sijaan tarkemmin. Syinä näihin pohdintoihin mainittiin ministeriöiden

väliset eroavaisuudet valtionapuihin liittyvissä linjauksissa, jolloin kokonaisuuden pirstaloituminen heikentää luottamusta hallinnonalojen toiminnan yhdenmukaisuuteen ja siten tasa-arvoisuuteen.

” Ei aina löydä logiikkaa, että mistä pyydetään erillislausunto. Että onko siinä joku ministeriökohtainen ero vai asiakohmainen. [...] Että paljon saadaan rahaa, mistä ei kukaan halua mitään erillislausuntoa.”

Toinen, mikä nostatti useissa haastatteluissa pohdintaa tilintarkastajatahon luottamuksesta päämiehen edustajiin, liittyi jälkimmäisten ammatti- tai asiaosaamiseen. Useat haastateltavat kertoivat pohdintaa herättäneistä havainnoistaan vuosien varrelta, esimerkiksi jo edellisessäkin luvussa mainitut kaikille osapuolille epäselvät lausuntopyynnöt. Samoin asian siirtely ”luukulta toiselle” päämiehen edustajien päädyssä selkeän kannanottamisen sijaan on joissain haastatteluissa herättänyt kysymyksen riittävästä asiaosaamisesta. Korostettakoon, että pääpiirteissään haastatelluilla on kuitenkin uskoa kattavasta ja varsin riittävästä asiantuntijuuden tasosta aihekokonaisuuden ympäriltä eikä yhteistyössä nähdä olevan uhkakuvia.

Agentin ja päämiehen luottamus puolestaan tilintarkastajaa kohtaan perustuu hieman kärjistäen pakkoon. Haastatteluissa toistui kautta linjan ajatukset siitä, että tilintarkastajaan ja tilintarkastajan toimintaan *on pakko* voida luottaa. Kun auktorisoitu tilintarkastaja on lausunut jotain esimerkiksi valtionosuuksiin liittyvästä asiasta, on yleinen mielipide, että lausuttu asia pitää myös paikkansa.

” ... että JHT-auktorisoitu tilintarkastaja tietää, että mitä valtionosuuksien perusteiden tarkastaminen tarkoittaa ja että voi antaa siitä kertomuksessa lausuman. [...] [asiakkaiden] pitää voida luottaa siihen.”

Päämies - agentti -teorian kannalta katsottuna juuri tähän kiteytyykin tilintarkastajan rooli agentin toiminnan oikeellisuuden ja sopimuksenmukaisuuden varmentajana päämiestä varten. Huomionarvoista on, että muutama haastateltava toi kuitenkin esille myös ajatuksen siitä, että jos tilintarkastusjärjestelmään ei voisikaan luottaa.

”... että jos me luotetaan johonkin toimintoon, niin sittenhän tarttee katsoa, että voihan siihen [tilintarkastustoimintoon] luottaa.”

Tämän vaihtoehdon nähdään horjuttavan pahasti koko valtionapuihin liittyvää järjestelmää ja näiden haastateltujen mukaan aiheeton luottamus kunnan tilintarkastajiin pahimmillaan romuttaisi pahasti valtionapujärjestelmää. Nämä puheenvuorot jatkuivat Patentti- ja rekisterihallituksen suorittaman tilintarkastajien laadunvalvonnan tärkeyden korostamisella.

Luottamusta päämiehen päässä tilintarkastajaa kohtaan kasvattavat huomattavasti ne varmentamisen edellytykset, jotka tilintarkastajalla nähdään olevan, muun muassa mahdollisuus muun tarkastustyön ohella fyysiseen hankehankinnan tarkastamiseen tai kunnan tietojärjestelmien toimivuuden paikan päällä tapahtuviin järjestelmätarkastuksiin. Juuri tilintarkastajan läheisyys ja kohdeorganisaation tuntemus ovat päämiehen näkökulmasta niitä syitä, miksi päämiehen oma toiminta varmennuksen kokonaisuudessa nojautuu niinkin voimakkaasti tilintarkastajan tekemään työhön.

”...että se tarkastaja olisi tuttu ja se olisi siellä [kunnassa] ”sisällä”. ...se on kaikkein helpoin järjestely, tehdä se valvonta siellä [kunnassa] paikan päällä.”

Päämiehellä ei ole edellytyksiä kenenkään haastatellun mielestä käydä yksityiskohtaisesti läpi kaikkien valtionapujen saajien asioita eikä päämiehen tähän kykenevää massiivista tarkastuskoneistoa edes pidetä mielekkäänä vaihtoehtona. Mainitussa luottamuksen *pakossa* oli siten kuultavissa myös myönteinen kaiku: tilintarkastaja ja tilintarkastusinstituutio nähdään luottamuksen arvoisena, jonka olemassa oleminen perustuu juurikin sen luotettavuuteen ja siihen, että siihen *voi* luottaa. Ilman kanssatoimijoiden luottamusta koko tarkastustoiminnon idea katoaa. Luottamusnäkökulman kautta voikin siis sanoa, että tilintarkastajan merkitys valtionapujen varmennukselle on erittäin suuri.

”Kaikki perustuu siihen, että se [tilintarkastajan lausunto] on oikein.”

”... [valtionapuviranomainen] on täysin sen varassa, että se tilintarkastaja on katsonut ne [valtionavun perusteet ja niiden oikeellisuus] ja laittanut sitten, että ok, ne on oikein.”

Valtio-päämiehen omavalvonta nykyisellään nähdään valtionapuprosessissa melko vaatimattomana, toisaalta se herätti haastatteluissa paljon keskustelua. Kommenteissa nostettiin esille sitä, että valtionapujen tapauksessa kyse on julkisista, veroina kerätyistä varoista, ja siksi valvonnan tulisi olla tiukempaa. Kuitenkaan päämiehen omavalvontaa ei välttämää nähdä aiheelliseksi lisätä, vaan julkisten varojen käytön oikeellisuuden varmistamista voisi kohentaa muilla keinoilla. Kuten juuri edellä todettiin, monien haastateltavien mielestä päämiehen ei ole mielekästäkään harjoittaa ”kaiken kattavaa” tarkastus- ja varmennustoimintaa ja yleisvalvonnallisuus halutaan pitää alan ammattilaisten eli tilintarkastajien käsissä. Yhtä moni oli kuitenkin sitä mieltä, että päämiehen omavalvonnassa on parannettavaa ja tehostettavaa nykyisestä. Esille tuotiin myös ajatusta siitä, että päämiehen omavalvonnassa olisi myös valtionapujen vaikuttavuutta ja tuottavuutta arvioiva ulottuvuus.

”... kyllähän siinä [huomattavassa ja rikosoikeudellisiin tuomioihin johtaneessa valtionapujen väärinkäytöstapauksessa] oli myös tuolla rahoituksen myöntäjän päässä ongelmaa. Että missä

vaiheessa kenenkin olisi pitänyt puuttua tai huomata asia, on hyvä kysymys. [...] On ihan selvää, ettei ole mahdollisuutta eikä järkeäkään [päämiehen] lähteä tarkastamaan kaikkea niin perusteellisesti. Että pitäisi sitten ehkä keskittyä niihin kaikkein olennaisimpiin. Sekä kaikkein isoimpiin että sitten niihin ennustettavimpiin.”

Parannellussa päämiehen omavalvonnassa puututtaisiin haastateltujen ehdotuksesta myös osuuksien ja avustusten myöntämisen ja hallinnoimisen päätöksentekoon. Nykyisellään sen puutteellisuus johtaa toisinaan julkisten resurssien haaskaamiseen, kun huolimattomaksi nimitetyn päätöksenteon virheitä joudutaan korjaamaan byrokratian takia hankalasti ja turhalta tuntuva työ kuormittaa monia tahoja. Turhaa työtä voi aiheutua esimerkiksi siitä, että julkisen tuen ehtoja on muutettu nopealla tahdilla mutta tiedottaminen asiasta kuntien tiedonantajille ei ole tavoittanut kaikkia. Paranneltu omavalvontajärjestelmä estäisi myös valtionapujen maksatuksen jatkumisen, mikäli omavalvonnassa olisi havaittu tämän apujen saajan kohdalla jotain vielä selvittämätöntä.

”... siellä oli semmoisia, että pitikö ne [tiettyyn valtionapuun oikeuttavan toiminnon perusteet] ilmoittaa kuukausina, niin ne oli ilmoitettu tunteina. Niin silti ministeriö menee tekemään semmoisen päätöksen! [...] Että kun minkään pienen kunnan valtionapu ei voi kasvaa miljoonalla.”

Kuntien sisäinen valvonta sai ison roolin lähes jokaisessa haastattelussa. Lakisääteiseen toimintoon latautuu keskustelujenkin perusteella isot odotukset valtionapujen varmennuksen osalta. Moni pohti myös sitä, pitäisikö seuraavassa kuntalain uudistamisessa selventää ja syventää sisäisen valvonnan termiä ja siihen liittyvää tehtävänjakoa ja velvoitteita nykyistä kattavammin. Tässä käydään läpi tilintarkastajan roolin ns. sekundaarista kytköstä varmennusprosessin onnistumiseen, sillä tilintarkastajalla on kuntalain 123 § mukaan velvoite kunnan hallinnon tarkastamisen ohessa tarkastaa myös kunnan sisäisen valvonnan järjestämistä. Velvoite toimivan sisäisen valvonnan järjestämisestä ja ylläpidosta koskee kuitenkin vain kuntaa ja sen johtoa eikä tilintarkastajaa. Muutama haastateltava kertoi ilahtuneena havainnoistaan, että parannusta tässä asiassa on ollut havaittavissa.

”Mun mielestä, ... sen tiedostaminen, että mitä sisäinen valvonta ja riskienhallinta on, niin se on parantunut todella paljon. Ja se alkaa olemaan jo aika hyvällä, tai no ainakin tyydyttävällä tasolla.”

Tästä kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisvelvoitteesta ja siitä johtuvasta vastuukysymyksestä keskusteltiinkin paljon. Moni haastateltava toi esille ihmetyksensä huomioistaan, että usein rikosoikeudelliseen tutkintaan johtaneista valvonnan ja varmennuksen epäonnistumisista syyttävä puhe kohdistuu ensimmäisenä tilintarkastajaan sen sijaan, että huomio

kiinnitettäisiin alusta lähtien valvonnasta ja riskienhallinnasta vastuussa olleisiin tarkastuskohteen johtajiin. Näitä tapauksia hämmästeli moni ja osa toivoi järkevämpää ja asiantuntevampaa suhtautumista vastaavien tapauksien vastuukysymyksiin tulevaisuudessa. Näissä puheenvuoroissa esitettiin myös huolta siitä, kuinka vetovoimaisena julkishallinnon tilintarkastajan ura nähdään tulevaisuudessa, mikäli tämän vastuulle säilytetään haastateltujen asiantuntijoiden mielestä sellaisiakin kysymyksiä ja edellytetään sellaista erityisosaamista ja erityislainsäädännön tuntemista, ettei vaatimusta voida pitää realistisena. Tilintarkastusta enemmän tuntevat haastatellut korostivat, ettei tilintarkastajan tehtävä ole eikä tämä saakaan käyttää tarkastuskohteen päätösvaltaa. Tilintarkastaja tarkastaa esimerkiksi tarkastettavan kunnan sisäistä valvontaa ja sen toimivuutta, mahdollisesti neuvoo ja konsultoi kuntaa tähän liittyen mutta päätöksenteko kuuluu kunnan viranhaltijoille.

”...vaan tilintarkastajan tarvii voida varmentaa lähinnä sitä [valtionosuuksia] koskevaa dokumentaatiota, että se on kunnossa ja että ne prosessit siellä kunnassa, ne hakemiseen ja saamiseen liittyvät prosessit siellä kunnassa on kunnossa.”

Hyvin moni nimesi juuri kunnan sisäisen valvonnan erittäin tärkeäksi ja osa jopa tärkeimmäksi tekijäksi valtionapujen varmennuksessa. Eri näkökulmistaan asiaa katsoneet haastateltavat luonnollisesti toivat esille hieman erilaisia ajatuksia mutta sisäisen valvonnan vahva asema valtionapujen varmennuksen oikeellisuudessa on haastattelujen perusteella kiistaton. Toiset nostivat sen myös tilintarkastajan merkityksen yläpuolelle – ei missään nimessä tilintarkastajaa väheksyen vaan toimivan sisäisen valvonnan tärkeyttä korostaen.

” Haastattelija: ” Kuinka arvioisit tilintarkastajan mahdollisuuksia varmentaa sitä koko varmennusprosessin onnistumista? ” Vastaaja: ” Aika rajalliset on ne mahdollisuudet. Että jossain tapauksessa ne on paremmat, mutta noin niin kuin yleisesti ottaen, näkisin sen niin, että on rajalliset. ” ”

” Tää [esimerkit kunnan sisäisen valvonnan pettämisestä] kaikki kertoo siitä, kuinka tärkeää on, että [kunnan sisäinen] valvontaprosessi toimii. Koska niissä on niin monessa kohtaa mahdollista, että on niitä heikkoja kohtia. [...] ...se valvonta muodostuu niiden kaikkien yhteenlasketusta vaikutuksesta. Että siellä pitää olla sen omavalvonnan kunnossa.”

Sisäinen valvonta ajatellaan toimivaksi muun muassa silloin, kun kunnan johtajat ymmärtävät, mistä sisäisessä valvonnassa on kyse, ovat virkavastuunkin uhalla panostaneet siihen ja sisäisen valvonnan toimintasuunnitelma ja -malli on pidetty ajan tasalla – ja ennen kaikkea, että sitä noudatetaan kunnassa kaikkialla ja kaikkia koskevasti. Tällöin sisäinen valvonta usein myös vähentää

tilintarkastajan työmäärää tarkastuksen kohdekunnassa. Tämän seurannaisvaikutuksen edellytyksenä luonnollisesti on kuitenkin aiemmin testattu ja luotettavaksi havaittu sisäisen valvonnan järjestelmä, jolloin tilintarkastus on mahdollista suorittaa enemmän pistokokeiden muodossa koko organisaation tasolla; usein yksityiskohtaisempi ja kattavampi tarkastus kohdennetaan vuosittain erikseen valittavalle kunnan toimialalle riskiarvion perusteella. Inhimillisyyden kannalta tarkasteltuna toimiva kunnan sisäinen valvonta herkästi peittoaa tilintarkastuksen myös ajan kulumisen näkökulmasta: sisäinen valvonta on koko ajan käynnissä oleva proseduuri, jolloin myös tapahtuneisiin virheisiin puuttuminen on todennäköisesti nopeampaa ja ajantasaisempaa. Näin ainakin, kun verrataan pääsääntöisesti vuositasolla kertaluonteiseen tilintarkastukseen ja entisestään, jos puuttumista edellyttävä virhe onkin tapahtunut kunnan toiminnossa, johon ”tiheämpi kampa” upotetaan esimerkiksi vain joka viides vuosi.

” ... että kun tilintarkastaja käy niitä sitten muutaman vuoden ajalta ja sitten aina huomataan jotain. [...] Että jos kolmen vuoden takaisia juttuja ruvetaan käymään lävitse, niin se on kaikille sitten vähän ikävä asia.”

Toimiva sisäinen valvonta ei huolehdi vain kunnan menoista ja valtionapuprosessien lainmukaisuudesta vaan se varmistaa myös sen, että kunta saa tai ainakin hakee ajallaan kaikkia niitä mahdollisia julkisia tukia, joihin se on tai voisi olla oikeutettu. Sisäisen valvonnan prosessien tulee siis pitää huolta rahan liikkeistä molempiin suuntiin päätöksenteko- ja vastuukysymyksiin vastaamisen ohella.

” Eli kun se kunnan tilintarkastaja katsoo [sisäisen valvonnan järjestämisen tarkastuksessa] muuten sitä niin kuin valtion puolelta, niin tässä [avustusten hakemisen ja rahan saamisen valvonta] se tilintarkastaja katsoo asiaa kunnan kannalta.”

Kuntaorganisaation toimintojen sekä päätöksenteon oikeellisuuden ja lainmukaisuuden kannalta olennaisen kunnan sisäisen valvontajärjestelmän myötä keskustelu siirtyi usein myös kuntien sisäiseen tarkastukseen. Lähes poikkeuksetta sisäisen tarkastuksen toiminto nähtiin hyödylliseksi tai jopa välttämättömäksi varmennuksen optimaaliselle toteutumiselle kunnissa. Samalla jotkut haastatellut kuitenkin miettivät, unohtuuko organisaation johdon yleinen velvoite sisäiseen valvontaan herkemmin, mikäli organisaatiossa on järjestetty erikseen myös sisäisen tarkastuksen toiminto. Tällaista mahdollisuutta pidettiin epätoivottavana muutoksena sisäisen valvonnan kokonaisuudelle.

” No ei varmaan voi liikaa korostaa kuntien omavalvontaa ja sisäistä tarkastusta ja se on osa sitä johtamista. Mutta sitä ei aina välttämättä ymmärretä tai se ymmärretään niin, että ”meillä

on sisäinen tarkastus, se yksi sisäinen tarkastaja, se sisäinen tarkastushan hoitaa tämän [jonkun epäselvän asian]” ja muilta viranhaltijoilta tippuu lapaset siinä kohtaa. Vaikka sen [sisäisen tarkastuksen] pitäisi nimenomaan katsoa, että toimiiko se sisäinen valvonta ja ne kontrollit, ja viranhaltijoiden pitäisi itse, osana omaa toimintaa varmistaa, että meillä on oikeanlaiset prosessit...”

Koska sisäisen tarkastuksen olemassaolo arvioitiin kunnissa myös valtionapujen oikeellisuuden kannalta järkeväksi ja hyödylliseksi, jotkut haastateltavat miettivät kuntien resursseistaan ja kantokyvyistään johtuvia eroavaisuuksia sekä siitä mahdollisesti seuraavaa epätasa-arvoa. Ajatuksena näissä oli taustalla se, että suuremmissa kunnissa, joissa sisäinen tarkastus on erillisenä toimintona järjestetty, kunnan asiat olisivat ”paremmin” ja että myös valtionapuihin liittyen oikeellisuus olisi turvatumpaa. Toisaalta, kunnan koolla ja taloudellisella monipuolisuudella nähtiin olevan suora yhteys erillisen sisäisen tarkastuksen toiminnon tarpeeseen. Muutaman tuhannen asukkaan kunnan talouteen ja toimintaan liittyvät päätökset ja tapahtumat ovat aivan eri tavalla hahmotettavissa ja hallittavissa kuin Suomen mittakaavankaan mukaisissa isoissa kaupungeissa. Ratkaisuna tähän voisi olla erään haastateltavan mainitsema ehdotus ”maakuntatasoisesta” tai kuntarajat ylittävästä yhteistyöstä kuntien kattavamman sisäisen tarkastuksen järjestämiseksi.

Toinen muutamissa keskusteluissa mainittu kunnan sisäisiin valvonta- ja tarkastusjärjestelmiin liittyvä kehittämisidea koski kuntien tarkastuslautakuntaa. Lautakunnan asiantuntijuuden mutta myös lautakuntatyön aiheeseen liittyvän motivoituneisuuden lisääminen nähtiin tavoiteltavana. Näistä ensimmäinen olisi helpohko turvata lisäkoulutuksen avulla mutta jälkimmäisen ratkaiseminen olisikin sitten haastavampi tehtävä. Tarkastuslautakunnan työ voisi joidenkin haastateltavien mielestä olla myös nykyistä kantaaottavampaa ja monipuolisempaa. Tarkastuslautakunnan rooli kunnassa voisi muuttua ”kumileimaisimesta” enemmän arviointipainotteiseksi, esimerkiksi kuntalaisten perusoikeuksien toteutumisen kannalta. Useampi haastateltava näkeekin arvokkaana tarkastuslautakunnan ja kunnan tilintarkastajan yhteistyön ja toivovat vahvaa keskusteluyhteyttä ja yhdenmukaisia tavoitteita.

8.1.3 Valtionapujärjestelmä

Tämän otsikon alle on haastattelujen perusteella koottu näkemyksiä, jossa itse valtionapujärjestelmä vaikuttaa tilintarkastajan rooliin ja merkitykseen varmennuksen kokonaisuudessa. Alussa on aiheellista mainita muutaman haastatellun huomioista siitä, mitä koko valtionapujärjestelmällä pyritään saavuttamaan ja miksi sellainen on. Valtionavut ovat julkisia varoja ja näiden varojen avulla tavoitellaan jotain haluttua asiaa tai muutosta vallitseviin olosuhteisiin. Verovarojen käyttö

päämiehen priorisoimiin tavoitteisiin tuo julkishallinnon tilintarkastajan rooliin ja tämän merkitykseen myös yhteiskunnallisen puolen. Valtionapujärjestelmään ja julkisten varojen käyttöön liittyvään tilintarkastajan raportointivelvoitteeseen muutamat haastatellut yhdistivät julkishallinnon puolella erilaisen roolin ja merkityksen verrattuna yksityissektorin tilintarkastajien raportointivelvoitteisiin sekä heidän rooliinsa ja työnsä merkitykseen. Vastauksissa korostui erityisesti valtionapujärjestelmän monimutkaisuus ja haasteet tämän moniulotteisen kokonaisuuden hahmottamisessa ja hallinnassa.

” Että jos ei oo virkamiehissäkään niitä, jotka pystyisi sen [valtionapujärjestelmän kokonaisuuden] hahmottamaan ja kansallisestikin niitä on vähän, niin mitenkä sitä voidaan edellyttää, sitä osaamista tilintarkastajiltakaan? Että siinä on semmoinen paikka, että jos sitä haluttaisiin kokonaisuuden kannalta katsoa, niin lait valmisteltaisiin siten, että ne on läpinäkyviä, selkeitä ja ymmärrettäviä.”

Haastatteluissa tuli tilintarkastukseen syvemmin perehtyneiltä toisinaan esille huolta siitä, onko kaikilla kunnan tilintarkastukseen osallistuvilla aivan selvillä se, mihin huomiota juuri kunnan tilintarkastuksessa tulisi kiinnittää – tarkastuskohteen olennaisimmat euromääräiset erät eivät siis välttämättä kunnassa olekaan niitä, jotka riskisyytensä takia olisivat olennaisimpia.

” Tai sairastavuus, joka on sitten taas seuraavaksi isoin, tilasto tulee Kelalta, perustuu erityiskorvausoikeustietoihin. Yksittäinen ihminen ei voi sille mitään, lääkäri tekee diagnoosin, myöntää erityiskorvausoikeuden ja sen jälkeen se ihminen on siellä tilastossa. Että mitenkä näitä sitten voisi tilintarkastaja tarkastaa? Niin ei yhtään millään tavalla.”

Samaa olennaisuuden epäsuhtaa voi esiintyä luonnollisesti kaikkialla tilintarkastuksen kohteissa niin julkisella kuin yksityiselläkin. Valtionosuusjärjestelmän hallinnollinen kaksitasaisuus sekä koko valtionapujärjestelmän monimuotoisuus vaikuttavat kuitenkin kuntapuolen tarkastuksen olennaisuusarviointiin sekä riskisyyden analyysiin, tai ainakin nämä seikat pitäisi kuntapuolella huomioida tarkastusta suunniteltaessa sekä toteutettaessa. Juuri tähän liittyi siis haastatteluissa toisinaan esille tuotu huoli.

”... niin siinäkin nää eroaa, että VM:n valtionosuuttahan ei mene muille kuin peruskunnille. Mutta OKM:n rahoituksen saajia on myös kuntayhtymät. Että siinä just, sen tarkastuksen kannalta onkin se [OKM:n hallinnoimat valtionavut] olennaisempi.”

Valtionapujärjestelmän monimutkaisuuteen liittyi edellä esitetystä johtuen useissa haastatteluissa toistuneet ”ääneen ajattelut” siitä, pitäisikö tämän järjestelmän olla yksinkertaisempi. Puheenvuoroissa toistui kuntien itsehallinnon mahdollistaminen ja myös sen parantaminen jättämällä

valtionapujen käyttöä entistä enemmän kuntien oman päätäntävällän alaisuuteen. Erityisesti avustusten kohdalla tässä olisi merkittävä muutos tämän hetken tilanteeseen. Yleiskatteisen valtionosuusrahoituksen osuutta lisättäessä ja korvamerkittyjen sekä tiettyjen ehtojen kautta määräytyvien valtionapujen osuutta vähennettäessä myös kunnan tilintarkastajan tarkastustyö olisi mahdollisesti yksinkertaisempaa, kun päämiehen asettamia ehtoja olisi vähemmän. Päämiehen tavoitteiden toteutumisen tukeminen valtionapujärjestelmän avulla edellyttää toki eri kuntien kohtaamien vaihtelevien haasteiden sekä toisistaan poikkeavien toimintaympäristön vaatimusten monipuolista huomioimista; valtionosuusjärjestelmän pohjimmainen idea on tasata kansallisella tasolla kuntien toimintaympäristön erilaisuuksia resurssien uudelleen allokoinnilla, jolloin myös kansalaisten tasa-arvoisuus kotikunnasta riippumatta toteutuu. Valtionapukokonaisuuden nykyisen kaltaista jatkoa kyseenalaistaneet haastateltavat epäilivät kuitenkin muutoshalukkuutta kaikissa ministeriöissä. Esille tuli epäilyksiä siitä, olisivatko kaikki päämiehen edustajat halukkaita luopumaan ”täsmärahoituksesta” ja mahdollisesti sen mukanaan tuomasta, esimerkiksi myönteisestä julkisuudesta.

” Että se on niin kuin se kulttuuri siellä ministeriössä. Että joo, ne varmasti tarkastusmielessä [...] tykkäisi, jos ne laskennat olisi vähän yleispiirteisempiä, niin kuitenkin se kulttuuri siellä ministeriössä...”

Muutamit haastatellut olivat havainneet vuosien varrella toistuvuutta valtionapuja myöntävän päämiehen edustajan toimintamalleissa, joissa julkisten varojen käyttöön saattoi liittyä muitakin näkemyksiä, kuin pelkän yhteiskunnallisen ja ”yleisen hyvän” edistäminen. Edellä mainitun myönteisen julkisuuskuvan havittelemisen taustalla saattavat vaikuttaa esimerkiksi poliittiset intressit. Myös päämiespuolen tiukan ohjailukulttuurin edistäminen ja ”lankojen omissa käsissä pitämisen” arveltiin olevan joillekin tahoille houkuttelevampaa, kuin järjestelmän muuttaminen entistä enemmän yleiskatteisuuteen pohjaavaksi.

Nykyistä yksinkertaisempaa valtionapujärjestelmää puoltavat myös ne usean haastatellun tahon edustajien näkökulmat, joissa tuotiin esille suuri hallinnollinen taakka ja resurssien kuluminen valtionapuihin liittyvään tilastointiin, raportointiin sekä selvitystyöhön. Sitä, kuinka paljon byrokraattiseksi paperityöksi nimiteltyä hallinnollista osuutta valtionapuprosessiin on liitetty, ei toisinaan ymmärretä. Julkisten varojen mielekkästä käytöstä tässä prosessissa ei tunnu usean haastatellun mielestä löytyvän aina näyttöä.

” Että meneekö se byrokratiaan, ne hyödyt, mitä hankkeesta saadaan?”

” Että saattaa olla pieni hanke ja pienistä rahoista kyse, niin silti saattaa olla raskas hallintokoneisto.”

Valtionapujen hallinnollinen osuus näyttäytyy tilintarkastajan merkityksessä varmennukselle eri tavoin riippuen siitä, minkälaisesta valtionavusta on kyse. Kuten jo aiemminkin on tuotu esille, valtionosuuksien pohjalla on tekijöitä, joihin ei kunnan viranomaiset voi vaikuttaa, esimerkiksi kunnan saaristoisuus tai kuntalaisten sairastavuus. Sen sijaan esimerkiksi peruskouluikäisten erityisoppilaiden tai toisen asteen ammatillisen koulutuksen oppilaiden tilastoinnissa on huomattavasti enemmän kunnan viranomaisten päätäntävaltaa, jolloin se vaikuttaa myös kunnan tilintarkastukseen valtionosuuksien perusteiden tarkastamisen kautta ja täten tilintarkastajan merkitykseen varmennukselle. Valtionavustuksissa sen sijaan korostuu yhtenäisemmin tilintarkastajan merkitys valtionapujen oikeellisuuden varmennuksessa.

” Suurin osahan niistä [tiedot valtionosuuksien perusteista] tulee muualta... mutta sitten osa on niitä, mitä kunnat on jossain tietojen keruussa ilmoittanut. [...] Että kuinka koulujen oppilastietoja täyttää, niin sillä on merkitystä.”

” Että Opetushallitus on varmasti tätä omaa seurantaansa tiukentanut, että ehkä sitä riskiä tunnistetaan paremmin, [...] mutta mahdollisuudet sille samanlaiselle virheelle tai väärinkäytökselle [kuin mitä aiemmin JAKK- tai Adulta- valtionapujen väärinkäytöstopauksissa oli] on ihan eksaktisti samat.”

” ... ei se [kunnan tilintarkastaja] kyseenalaista sitä [oppilas-] tilastoa. Että onko siellä diagnoosia, ei sitä kyseenalaisteta. [...] Että jos joku viranhaltija, että on tehty tämmöiset päätökset, niin kyllä tilintarkastajan pitää voida pystyä luottamaan. Että ne [valtionosuuksien] perusteet voi tarkastaa.”

Valtiovarainministeriön hallinnoimassa yleiskatteisessa valtionosuudessa osuuksien suuruus perustuu siis kuntien toimittamiin taloustilastotietoihin. Kuntakohtaiset tiedot eivät mene suoraan kunnista ministeriön käyttöön vaan välissä tiedon muokkaajana ja lisätiedon antajana ovat muun muassa Kansaneläkelaitos sekä Tilastokeskus. Tilintarkastajan rooli kuitenkin on korostunut nimenomaan kuntapäässä, jota tässä tutkielmassakin tarkastellaan. Kuten kuntalain 123 § sanotaan, kunnan tilintarkastajan tehtävien yksi osa on valtionosuuksien perusteista lausuminen. Tämä velvoite konkretisoituu valtiovarainministeriön maksattamissa valtionosuuksissa, joiden hallinnointi ja perusteista huolehtiminen on kuitenkin sekä valtiovarainministeriön että opetus- ja kulttuuriministeriön vastuulla. Haastatteluissa tuotiin esille havaittua huolenaihetta tämän velvoitteen täyttämisestä aukottomasti ja kattavasti kansallisella tasolla.

”...ymmärtävätkö tilintarkastajat valtionosuusjärjestelmän kaksiosaisuuden?”

Huolta aiheesta esittäneet haastateltavat pohtivat, voiko syynä olla joidenkin tilintarkastajien riittämätön ymmärrys monimutkaiseksi myönnetystä valtionosuusjärjestelmästä ja siihen vaikuttavista määräytymistekijöistä. Tämä selittäisi sen, miksi aiheesta maininneet haastateltavat ovat julkishallinnon tilintarkastajien kanssa käymissä keskusteluissaan kohdanneet ajatuksia, ettei kunnan ilmoittamalla taloustilaston tiedoilla olisi vaikutusta kunnan saamiin valtionosuuksiin eikä niiden tarkastaminen olisi tästä syystä niin oleellista.

”... tilintarkastaja sanoi, että ”eihän nämä taloustilastot vaikuta millään tavalla siihen kunnan saamaan valtionosuuteen.” Hän siis ajoi sitä takaa, että kunnalle ei olisi mitään merkitystä sillä, mitä ne sinne tilastoon laittaa, kun se hukkuu sinne koko Suomen lukuihin. [...] Mutta kun se koko jutun pihvi on se, että vaikka se yksi kunta on vain yksi niistä manner-Suomen 295:stä kunnasta, niin jos ne on kaikki väärin niin silloinhan koko valtakunnan luku on väärin ja kaikki valtionosuudet on väärin!”

Todellisuudessa tilintarkastajan päämiestä ajatellen varmentama tieto valtionosuuksien oikeellisuudesta on oltava oikein joka Suomen kunnassa, jotta koko peruspalveluiden valtionosuuspotti perustuu oikeisiin lukuihin ja määrät vastaavat siten laissa (1704/2009) ja sen esitöissä tarkoitettuja summia ja suhteellisia osuuksia.

Lähes kaikki haastatellut vähintään mainitsivat digitalisaatioon ja valtionosuuksien perusteena toimivan tilastotiedon automaattiseen siirtymiseen liittyvät uudistukset ja käynnissä olevat hankkeet. Vaikka uudistukset ja niihin liittyvät toimenpiteet saattavat tällä hetkellä tuntua hyvinkin rasittavilta kehitystyöhön osallistuvissa osapuolissa, tulevia toimintatapoja ja ”digiloikan” mahdollisuuksia odotetaan kyllä myönteisin tuntein. Tiedon tuottajien kunnissa uskotaan uudistusten jälkeen saavan vapautettua tulevaisuudessa enemmän resursseja muuhun työhönsä, jos tiedot valtionosuuksien perusteista olisivat nykyistä helpommin tuotettavissa ja toimitettavissa eteenpäin. Tilintarkastajan merkitykseen valtionapujen varmennuksessa digiloikan jälkeisessä maailmassa ei vielä esitetty vahvoja näkemyksiä, mutta tilastotiedon peukaloimisen mahdollisuus tunnistetaan olemassa olevaksi riskiksi myös uudistuksen jälkeenkin.

Aiemmin mainitut ajatukset valtionapuprosessiin liittyvästä hallinnollisesta työstä ja toisinaan hyötyyn nähden kyseenalaiseksi leimatusta byrokraattisesta osuudesta kohdistuivat paitsi valtionosuuksien kokonaisuuteen mutta erityisesti valtionavustuksiin. Vaikka avustukset ovat valtionosuuksiin nähden huomattavasti pienempi erä rahamäärällisesti, moni haastateltava korosti tässä yhteydessä tilintarkastajan merkitystä. Erityistä painoarvoa annettiin sille, että kunnan oma

tilintarkastaja toimii ja toteuttaa tarkastustyötä fyysisesti kunnassa, hänellä on tuntemusta juuri kyseistä kunnasta ja hänellä on hyvät mahdollisuudet konkreettisella tarkastustyöllään varmentaa juuri kyseiseen avustukseen, tai hankerahoitukseen, kuten monet asiaa nimittivät, liittyviä erityisseikkoja.

” Tilintarkastaja sitten arvioi sekä näitä valtionavustuksia että näitä valtionosuuksia monella tavalla. Ja että valtionavustuksissa, että on noudatettu sitten näitä ohjeita mitä siinä on.”

” Se riskialttein [valtionavustuksissa] kohta on se, ettei niitä käytetä aivan niin kuin olisi pitänyt, kuin käyttöehdot edellyttää. [...]että se ymmärretään eri tavalla kunnassa ja ministeriössä.”

Kunnan tilintarkastajan merkitys nähdään siis hyvin suurena valtionavustusten oikeellisuuden varmentamisessa. Toinen tärkeä kohta kunnan tilintarkastajan varmennustyössä ovat opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnoima osuus valtionosuuksista eli opetus- ja kulttuuritoimen rahoitus -lain (1705/2009) alainen toiminta. Siinä tilintarkastajan rooli ja merkitys varmennuksen onnistumiselle kasvavat sitä mukaa, kuinka iso osa kunnan koko oppilasmäärästä poikkeaa ns. perusoppilaasta. ”Perusoppilaalla” tarkoitetaan ketään syrjimättä tai arvottomatta sitä valtaosaa kaikista oppilaista, jotka pystyvät suorittamaan oppivelvollisuutensa yleisen tavoiteajan puitteissa ja joiden elämässä ei onnekseen ole tavanomaista suurempia koulunkäyntiä uhkaavia vastoinkäymisiä. Yksittäisten muuttujien määrän lisääntyessä myös tarkastettavat kohdat lisääntyvät ja oppilaskohtaisella tilastoinnilla on vaikutusta valtionosuuden määrään. Osittain tähän perustuu myös kunnan tilintarkastajan kuntalain mukainen velvoite valtionosuuksien perusteiden tarkastamisesta.

” Ja tää on just se ero, että kun siinä kohdennetussa se lähtee nimenomaan siitä, että se sanotaan, että se pitää tarkastaa. Mutta näissä yleisissä se on juuri sen kuntalain mukaan se tilintarkastajan tehtävä ... jonka takia siihen luotetaan, että se tulee tehdyksi. ”

Yksi seikka, minkä haastateltavat mainitsivat ja mihin tilintarkastaja huolellisimmillakaan tarkastustoimilla ei pysty vaikuttamaan, ovat valtionosuusperusteiden määritelmien epätarkkuus tai täydellinen puuttuminen. Näitä ihmeteltiin ja pohdittiin syitä ja seurauksia. Esimerkiksi opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnoimassa valtionosuudessa on oppilaiden diagnosoituun terveydentilaan ja kehitystasoon liittyviä määritelmällisiä epätarkkuuksia.

” ... se raja siinä, että mikä on vaikeammin kehitysvammaista ja mikä muuta vammaista, niin ei se oo mikään 0 1 -muuttuja. Eli missään laissa ei ole määritelty tätä termiä vaan jokainen kunta tulkitsee sitä omalla tavallaan.”

Tällöin myöskään tilintarkastaja ei voi ottaa varmennustyössään kantaa ilmoitettujen valtionosuuksien perusteiden oikeellisuuteen ja lukujen paikkansapitävyyteen ja eri kunnilla tarkastettavat luvut saattavat olla erilaisia, vaikka reaalin tilanne lukujen taustalla olisi yhteneväinen.

9 Tutkimuksen tulokset ja yhteenveto

Tällä tutkimuksella haettiin selvitystä siihen, kuinka valtionapuihin liittyvät eri osapuolet näkevät valtionapujen varmennuksen kokonaisuudessa kunnan tilintarkastajan roolin ja merkityksen. Haastattelujen myötä tutkijalle vahvistui ajatus, että tarkastelua voi tehdä kolmesta, toisistaan riippumattomista näkökulmista. Näiden roolin ja merkityksen eri tarkastelukulmien kautta on mahdollista muodostaa kattava käsitys tutkittavasta aiheesta. Yksi tekijä, joka kuitenkin nähdäkseni heikensi tutkimuksen kattavuutta, johtui käytetystä tutkimusmetodista, vaikkakin asiantuntijoiden teemahaastattelussa oli ehdottoman hyviäkin ominaisuuksia. Näitä hyviä ominaisuuksia olivat haastateltavien haastatteluissa esille tuomat arvokkaat huomiot ja lisäselvitykset tai muut sellaiset kommentit, joista tutkijan oli mahdollista ammentaa itselleen lisää tietoa ja osaamista aiheesta. Nämä lisäopit ja uudet ajatukset oli sitten mahdollista hyödyntää myös seuraavissa haastatteluissa ja tutkimuksen tekeminen oli tältäkin osin kovin antoisaa tutkijalle. Toinen hyvin myönteinen seikka teemahaastattelun valinnassa oli sen mahdollistama moninaisuus. Tämä osoittautui arvokkaaksi ominaisuudeksi senkin takia, että haastateltavilla oli kovin erilaisia työskentelytaustoja ja sitä myöten toisistaan poikkeavaa asiaosaamista. Teemahaastattelu mahdollisti vastaajien erilaisuuden huomioimisen kysymysten ja keskustelujen painotuksissa. Teemahaastattelun optimaalisuutta tutkimusmetodina sen sijaan heikensi se, että kaikkein äärimmäisimmät mielipiteet tuskin tulivat kasvotusten tapahtuvassa ja äänitetyssä keskustelussa joka vastaajan kohdalla esille. On sanottava, että ilahduttavan rohkeitakin näkemyksiä haastatteluissa tuotiin esille mutta mahdollisesti monta mielipidettä jäi sanomattakin. Ratkaisuna siis tähän tutkimuksen kattavuutta heikentävään ongelmaan olisi voinut olla esimerkiksi nimetön ja kasvoton verkkokysely, joka olisi kohdennettu huomattavasti nykyistä suuremmalle vastaajien joukolle, vaikkakin haastateltavien edustamat instanssit olisivat pysyneet samana. Huomattavasti suuremman vastaajajoukon kohdalla olisi myös tulosten raportointi voinut olla helpompaa. Tämän vaihtoehdon huonona puolena olisi kuitenkin se, että suomalaisen valtionapujärjestelmän ”syväosaajia” ei ole haastateltujenkaan mielestä erityisen suurta joukkoa. Nykyisessä muodossaan minua tutkijana työllisti toisinaan suhteettoman paljon näkökulmien

esilletuominen niin, ettei kulloisenkin vastaajan henkilöllisyys paljastuisi, jo senkin takia, että näin olin haastateltaville luvannut. Haastatteluissa tuli esille myös sellaisia kriittisiä näkökulmia, joiden mainosarvo tälle tutkimukselle olisi korkea mutta joiden sanojan olisi voinut lukea rivien välistä. Tästä syystä jätin nämä ”raflaavimmat” ajatukset aineiston esittelystä joko kokonaan pois tai muokkasin niin, ettei sanoja tai sanomisen kohde tule esille ainakaan ulkopuolisille. Näissä mainituissa muokatuissa kommentteissa olen kuitenkin pitänyt tarkasti huolta siitä, ettei itse kommentin sisältö ole muuttunut ja siksi mielestäni edelleen voidaan puhua suorista lainauksista. Kommentteja on siis muokattu vain siltä osin, mikä on ollut salassapitovelvoitteen kannalta tarpeellista.

Teemahaastattelun optimaalisuutta vastaan puhui toisena seikkana se, että käyttämässäni tutkimusmenetelmässä, jossa kuitenkin halusin ammattitaustoiltaan ja erityisosaamiseltaan mahdollisimman laajan vastaajien kirjon, törmäsin välillä siihen, ettei kaikilla haastateltavillani ollut ainakaan vankkaa näkemystä kaikista kysytyistä asioista. Tämä on täysin ymmärrettävää, kaikillahan ei voi olla kokemusta kaikesta. Tutkijana jouduin kuitenkin tähän liittyen toisinaan pohtimaan, olenko saavuttanut riittävän saturoituneen tilan kulloisestakin asiasta, jos asiaa on käsitelty vain muutama haastateltava. Näissä tapauksissa arvioin kommenttien painotusta sekä näiden vastausarvoa tutkimuskysymyksille ja tältä pohjalta muodostin kuvan kyseisen aineiston osan annista tutkimukselle.

Ensimmäiseksi aineistossa esiteltiin *tilintarkastajan ominaisuuksiin* liittyviä tekijöitä, joiden kautta tämän roolia ja merkitystä valtionapujen varmennusprosessille voidaan tarkastella. Kuviossa 4. esitellyn aineiston kolmijaottelun kautta oli tilintarkastajan ominaisuuksia tarkasteltaessa löydettävissä vastauksia tasapuolisesti kaikkiin avustaviin tutkimuskysymyksiin. Ottaen huomioon, kuinka säänneltyä alalle toimijaksi pääseminen ja alalla eteneminen yksittäisille tilintarkastajille on, on ymmärrettävää, että ominaisuuksista eniten haastateltavat korostivat tilintarkastajan ammattitaitoa. Kärjistäen voikin sanoa, että tilintarkastajan ammattitaidolle pohjautuu kaikkien osapuolten näkemykset tilintarkastajan merkityksestä – ja luottamukseen ammattitaidon olemassaolosta. Luottamuksen voi ajatella olevan haastattelujen perusteella vahva, sillä vain harva toi esiin tilintarkastuksen viranomaislaadunvalvonnan, jota Patentti- ja rekisterihallitus suorittaa.

Nykyinen hankintalain sääntelemä tilanne tilintarkastusten kilpailuttamisesta herätti haastatteluissa melko paljon keskustelua. Kilpailutusta sivunneista kommentteista oli mielestäni usein kuultavissa samalla ajatuksia myös toisaalta tilintarkastustyön laadusta ja toisaalta tarjousten realistisuudesta. Juuri kuntien hankintaosaaminen sekä tarkastuslautakuntien osuus herättivät keskustelua. Aineiston perusteella voisikin olla aiheellista miettiä kunnan tarkastuslautakunnan roolia ja tehtäväkenttää

uudestaan. Olisiko tarkastuslautakunnan osaamistasoa nostettavissa jollain keinolla tai millä keinoilla tämän luottamustehtävän hoitamisen houkuttelevuus voitaisiin varmistaa? Huomautettakoon, että haastatteluissa tuotiin esille sekin, että toisinaan tarkastuslautakunnissa on paljonkin intoa ja asiaosaamista eivätkä mahdolliset huolenaiheet ole yleistettävissä koko Suomen tarkastuslautakuntien kenttään. Kuntien tilintarkastuksen korkea laatu sen sijaan haluttaisiin yleistää koko Suomen kattavaksi ja toive vaikuttaa perustellulta. Aineistossa esiintyikin ajatuksia, voisiko laadun minimivaatimuksista kirjata jotain jopa kuntalakiin? Erilaiset suositukset ja vastaavat lakia kevyemmät toimintaohjeet voisivat toki sellaisenaankin riittää, mutta varmuuden suorittamisen minimitasosta nähdäkseni voi saavuttaa vain asian kirjaamalla lakiin. Tällöin yhteisökohtaisten toimintamallien tulisi täyttää sanellut kriteerit, mikäli näin ei vielä ole ja myös rikosoikeudellinen vastuu olisi selvä. Rohkeus kyseenalaistaa ja tarvittaessa syvällinen penkominen kyseessä olevan asian selvittämiseksi ovat tilintarkastajiin liitettyjä ominaisuuksia, joilla tapauskohtaisesti voi olla suurtakin vaikutusta tilintarkastajan rooliin valtionapujen varmennuksessa.

Tilintarkastajalla nähdään haastattelujen perusteella olevan valtionapujen varmennustyössä selkeä ja myös vahvasti myönteinen rooli neuvontaan ja konsultointiin liittyen. Asiasta maininneet haastateltavat kokevat varsin positiivisesti kuvatun toiminnan ja osaavalta asiantuntijalta toivottiin tämän kaltaista yhteistyötä kunnan arkityötä edistämään. Luonnollisesti kunnan omalla tilintarkastajalla onkin hyvä käsitys ja siten edellytykset neuvoa kunnan virkamiehiä valtionapuihin liittyvissä erityiskysymyksissä. Tämä toiminta ei kuitenkaan ole päämies – agentti -teoriaan pohjautuvan ajattelun mukaista eikä neuvontapalveluita voi siten arvioida tämän teorian kautta. Se, mitä agenttiteoreettisesta tarkastelukulmasta kuitenkin tulee ottaa huomioon myös konsultoinnin osalta, on ehdoton riippumattomuus sekä tilintarkastajan objektiivinen arviointi.

Tilintarkastajan roolin ja merkityksen tarkastelun toinen kategoria nimettiin *päämiehen ja agentin omavalvonnaksi*. Omavalvontajärjestelmien merkityksellisyys valtionapujen varmennusprosessissa nostettiin monissa haastatteluissa kaikkein tärkeimmäksi osatekijäksi. Tästä syystä omavalvontajärjestelmiä käsittelevä kategoria vastaa ennen kaikkea tutkielman ensimmäiseen avustavaan tutkimuskysymykseen mutta kuten luvun lopuksi esitettävistä yhteenvetotaulukoista voi nähdä, kaikista kolmesta kategoriasta löytyy vastauksia kaikkiin kolmeen avustavaan tutkimuskysymykseen.

Haastatteluissa toistuvasti hämmästeltiin nimenomaan tilintarkastajiin kohdistuvia syytöksiä tehtäviensä laiminlyönnistä sekä mahdolliseen rikosoikeudelliseen vastuuseen saattamisesta tilanteissa, joissa valtionapujen saajien omavalvonta ei ole toiminut riittävästi ja toisaalta valtionapuviranomainen on jättänyt oman valvontaoikeutensa käyttämättä. Haastateltavat eivät löytäneet perusteita sille, miksi vastuukysymystä tarkastellaan ensimmäisenä nimenomaan

tilintarkastajan kannalta ja päämies – agentti -mallin toimijoiden vastuu unohdetaan tai sitä herkästi vähätellään. Tutkimustuloksena voi sanoa, että aihepiiriin asiantuntijat siirtäisivät vastuutarkastelua enemmän päämiehen ja agentin sekä näiden viranhaltijoiden suuntaan. Haastatteluissa esitettiin myös ajatuksia, että sisäisen valvonnan määrittelevä ja sen tavoitteiden ja toimintamallien auki kirjoittaminen seuraavan kuntalain päivityksen yhteydessä voisi olla aiheellista. Tämä tukisi kunnan sisäisen valvonnan toimintaa ja nostaisi sen tarkemmin määriteltynä siihen kokonaisuuden kannalta merkitykselliseen asemaan, johon haastatellut valtionapujen ympärillä toimivat asiantuntijatkin sen asemoivat. Myös sisäisen tarkastuksen toimintaa kunnan omana tai useampien kuntien yhteistyönä olisi haastattelujen perusteella aiheellista pohtia. Sisäinen tarkastus tukisi sekä sisäistä valvontaa kokonaisuutena mutta myös kunnan johtamisjärjestelmää sekä tavoitteiden saavuttamista.

Omavalvontaan liittyen kunnan kannalta on merkityksellistä, että sen valvontajärjestelmä toimii myös niissä tilanteissa, kun tulonsiirtoja on tulossa kuntaan päin. Haastattelujen nojalla voikin sanoa, että vaikka kunnan tilintarkastajan roolin tärkeä osa on kunnan sisäisen valvonnan järjestämisen ja toimivuuden tarkastaminen, on roolissa näihin kuntaan päin tulevien rahavirtojen varmistamisessa vielä aivan erityinen lataus. Näiden saatavilla olevien tulojen valvonnassa ja varmistamisessa tilintarkastajan rooli on olla vahvasti juuri kunnan puolella ja kunnan taloudellista tilannetta turvaamassa. Näissäkin siis velvoite toimivan sisäisen valvonnan järjestämisestä on nimenomaan kunnan edustajilla mutta tätä tarkastaessaan kunnan tilintarkastaja ajaa kaikkien kuntalaisten asiaa. Kunnan puolella olemista korosti eräs tilintarkastusta syväällisemmin tunteva henkilö.

Haastattelujen perusteella sekä kunnan että valtionapuviranomaisen omavalvontaa kehittämällä ja sen toimivuuden ja kattavuuden varmistamisella olisi suuri merkitys valtionapujen varmennusprosessille. Tällä puolestaan on suuri vaikutus kunnan tilintarkastajan rooliin. Vaikutus ilmenee sen kautta, että tilintarkastaja tarkastaessaan kuntalain velvoittamana kunnan sisäistä valvontaa, voi hän valvontajärjestelmän hyväksi todetessaan luottaa paremmin myös valtionapujen hoitamisen asianmukaisuuteen kunnassa. Toisaalta, mikäli kunnan tilintarkastajalla on perusteita luottaa myös valtionapuviranomaisen omaan valvontajärjestelmään, voi hän mahdollisesti hyödyntää työssään myös tätä valvontatyötä. Esimerkiksi, jos valtionapujen maksaminen on jatkunut vuodesta toiseen ja kunnan tilintarkastajalla on ollut käytettävissään samat aiheeseen liittyvät, mahdollisesti yllättävätkin, tiedot kuin valtionapuviranomaisella, voisi viranomaisen toimiva omavalvonta antaa viitteitä myös kunnan tilintarkastajan työhön. On tosiaan kuitenkin huomioitava, että tilintarkastaja vastaa itse tekemästään työstä ja ammatillisen harkinnan sekä skeptisyyden tulee olla jatkuvasti läsnä. Myöskään haastatteluiden perusteella ei tilintarkastajan työtä oltaisi siirtämässä päämiehen toiminnaksi – tilintarkastaja varmennuspalveluiden ammattilaisena nähdään mieluusti jatkossakin

tässä ainutkertaisessa roolissa. Myös se, että kunnan tilintarkastajalla on jo entuudestaan tuntemus kyseisestä kunnasta ja helppo pääsy suorittamaan paikan päälle konkreettisia tarkastustoimenpiteitä, nähdään varmennuksen kokonaisuudessa kunnan tilintarkastajan suurena etuna ja ehdottomasti säilyttämisen arvoisena asiana. Samoin kahdenkertainen työ, jossa sekä valtionapuviranomainen että nykyisen kaltainen tilintarkastustoiminto tekisivät molemmat päällekkäistä valtionapujen varmennus- ja tarkastustyötä, nähdään aiheettomaksi ja turhia kuluja aiheuttavaksi. Sen sijaan asiantuntijat näkevät aiheita tehostaa ja terävöittää päämiehen omaa valvontatyötä erityisesti harkinnanvaraisissa valtionavustuksissa. Näiden esitettyjen tehostamisajatusien yhteydessä on kuitenkin paikallaan vielä mainita nykyhetkeä peilaava ja päämiehen omavalvontaan liittyvä huomio: haastatteluaineiston perusteella valtionapuviranomaisten oman valvonnan järjestelmä sallitaan nykyisenkaltaisena, koska kunnan tilintarkastajaan ja tämän tekemään varmennustyöhön luotetaan niin paljon. ” Tilintarkastajan merkitys valtionapujen varmennukselle on erittäin suuri.” on suora lainaus tämän tutkielman luvusta 8.1.2. Se, pitäisikö tätä vastuuta kuitenkin hajauttaa, on sitten aivan eri asia.

Kolmas kategoria tilintarkastajan roolin ja merkityksen analysoinnissa tarkasteli asiaa *valtionapujärjestelmän* kautta. Haastatteluaineiston pohjalta on perusteltua sanoa, että tilintarkastajan rooliin valtionapujen varmennuksessa vaikuttaa erityisesti se, minkä tyyppisestä valtionavusta kulloinkin on kysymys. Yleiskatteisen valtionosuuden ja sen perusteiden varmentaminen johdattaa kunnan tilintarkastajan erilaisiin rooleihin kuin valtionavustusten tarkastustyö. Ensimmäisessä tilintarkastaja suorittaa tarkastustyötään enimmäkseen kunnan käyttötalouden parissa eikä tämä työ eroa pääpiirteissään mistään muustakaan tilintarkastustyöstä. Sen sijaan valtionosuuksien perusteiden tarkastamisessa tilintarkastajalla tulee olla ymmärrystä julkishallinnollisesta toimintaympäristöstä ja lisäksi hän on haastattelujen perusteella pitkälti kunnan viranomaisten tekemien kirjausten ja päätöksiensä varassa. Ammatillisesta harkinnasta ja kyseenalaistamisen taidosta huolimatta kunnan tilintarkastaja joutuu siis haastateltujen mukaan lähes poikkeuksetta luottamaan viranhaltijoiden tekemiin ratkaisuihin, esimerkiksi kouluikäisen lapsen terveydentilasta, jolla puolestaan on vaikutusta valtionosuuden perusteeseen. Tällä asetelmalla voi ajatella olevan tilintarkastajan roolia pienentävä vaikutus valtionapujen varmennuksessa, koska tilintarkastajan omalla työllä ei välttämättä ole mustavalkoisesti arvioitavaa yhteyttä varmennuksen oikeellisuuteen vaan oikeellisuuteen vaikuttavat esimerkiksi juuri kunnan viranomaisten päätökset. Valtionavustusten tapauksessa sen sijaan tilintarkastajan tekemä työ on selväpiirteisempää ja rooli tässä varmennustyössä on vahva. Valtionavustusten yhteydessä juuri kunnan omalla tilintarkastajalla nähdään haastattelujen perusteella olevan erinomaiset edellytykset varmentaa avustuksen kohteena olevan hankkeen

kirjanpitoa ja tehdä fyysisiä tarkastuksia esimerkiksi hankkeeseen liittyvistä hankinnoista. Nämä ovat avustusten tarkastuksessa keskeisiä vaiheita.

Valtionapujärjestelmän olennainen haaste tilintarkastajan ja tilintarkastustyön osalta on informanttien mielestä sen monimutkaisuus ja hallinnointitasojen ja yksityiskohtien vaikutuksen hahmottaminen valtionapujen valtakunnallisen kokonaisuuden kannalta. Näillä seikoilla on huomattava vaikutus heidän mielestään myös yksittäisten tilintarkastajien rooliin ja merkitykseen valtionapujen varmennusprosessissa. Jokaisen tilintarkastustyötä kunnassa tekevän tilintarkastajan tulee ymmärtää valtionapujärjestelmän rakenne ja sen syyseuraus -suhteet, jotta hän on kykenevä hahmottamaan kokonaisuuden todelliset olennaisuudet. Haastatteluissa keskusteltiin paljon siitä, että sen ymmärtämisellä, etteivät riskisimmät valtionapujärjestelmän karikot useinkaan sijaitse euromääräisesti suurimmissa virroissa, voi olla hyvinkin suuri vaikutus tilintarkastajan rooliin ja merkitykseen valtionapujen varmennuksessa. Kansallisesta näkökulmasta on myös ratkaisevaa, että esimerkiksi jokaisen kunnan valtionosuuksien perusteet ovat viimeistään tilintarkastajan varmennuksen jälkeen oikein ja lainmukaiset – tällöin myös koko valtakunnan summat ovat oikein.

Koko Suomen tasolla kuntien tilintarkastajan roolia ja merkitystä arvioitaessa on paikallaan huomioida myös aiheeseen liittyvä yhteiskunnallinen puoli. Muutamissa haastatteluissa keskusteltiin tästä ja mielestäni tämä on varsin merkityksellinen huomio. Verolähtöisyyden valtionapujen tapauksessa voi äärimmillään nähdä laajentavan agenttiteorian päämieheksi laskettavien määrää kaikkiin Suomeen veroja maksaneisiin tahoihin. Kunnan tilintarkastaja varmennuspalvelua tuottavana varmentaa siis talous- ja toimintatiedon oikeellisuutta varsin laajalle joukolle. Samalla tilintarkastustiedon käyttäjien moninaistuessa on kuitenkin myös riski odotuskuilun kasvamisesta – veronmaksaja saattaa oman intressinsä mukaisesti odottaa ja olettaa, että kaikki tilintarkastustyö kunnissa tuottaa aina ja joka tilanteessa täysin aukottoman varmuuden tietojen ja siten verorahojen käytön oikeellisuudesta.

Tulevaisuudessa tilintarkastajan roolin ja merkityksen analysointiin vaikuttavat usean haastatellun mielestä suurella todennäköisyydellä myös nyt käynnissä olevat kuntien taloustiedon digitalisoinnin ja tiedonkeruun automatisoinnin hankkeet. On mahdollista, että tulevan ”digiloikan” myötä tilintarkastajan työ muuttuu painotuksiltaan. Esimerkiksi tarkastettavan tiedon ollessa entistä enemmän sähköisessä muodossa ja järjestelmien ja ohjelmien itsensä keräämiä, varsinaista ihmisen tekemää tarkastustyötä voisi haastateltavien mielestä muokata arviointipainotteisemmaksi, esimerkkinä mainittakoon julkisen varojenkäytön vaikuttavuuden arviointi. Tulevaisuusskenaarioihin ei oteta tässä tutkielmassa jatkotutkimusajatuksia enempää kantaa mutta

koska erilaiset IT-tarkastusmenetelmät ovat joltain osin arkipäiväisiä jo tänäänkin, on digitalisaation vaikutukset aiheellista mielestäni huomioida tältä osin tässäkin.

Seuraavilla sivuilla esitellään taulukoituna yhteenvetona avustavien tutkimuskysymysten kautta tutkimuksella löydettyjä tekijöitä sekä määritelmiä kunnan tilintarkastajan roolista ja merkityksestä valtionapujen varmennuksessa.

Tt = tilintarkastaja; PRH = Patentti- ja rekisterihallitus; Vo = valtionosuus

Kuvio 5a. 1. avustava tutkimuskysymys.

MITKÄ TEKIJÄT VAIKUTTAVAT HAASTATELTAVIEN MIELESTÄ KUNNAN TILINTARKASTAJAN ROOLIIN VALTIONAPUJEN VARMENNUKSESSA?

TILINTARKASTAJAN OMINAISUUDET	HUOMIOITAVAA, ERITYISTÄ	MISSÄ ILMENEE?
<i>Ammattitaito</i>	Luottamus, tt:n ammattitaitoon luotetaan. Odotuskuilu riskinä.	JHT-auktorisointi, valtionapujärjestelmän tuntemus. Ennaltaehkäisee ongelmia kunnissa, turvaa tietojen oikeellisuutta.
<i>Konsultointi, neuvonta</i>	Osaaminen mahdollistaa, riippumattomuus säilytettävä!	
<i>Tarkastustyön laatu</i>	Julkinen hankinta kunnissa: mikä määrittää palvelun hinnan?	Yhteisöjen kilpailutus, hankinta-osaaminen tarkastuslautakunnissa.
<i>"Täsmäase"</i>	Tilintarkastajan reagointiin viimeistään puututtava.	Tt:n yhteistyö tarkastuslautakunnan kanssa.
OMAAVALVONTA		
<i>Päämiehen omavalvonta</i>	Niukkaa, kehittymässä.	Vaihtelua valtionapuviranomaisten välillä. Nojaa kunnan tt:een. Lakisääteinen sisäinen valvonta kunnissa, jonka olemassaoloa ja toimintaa tt tarkastaa.
<i>Agentin omavalvonta</i>	Hyvin tärkeä!	
<i>Luottamus</i>	PRH:n tilintarkastajien laadunvalvonta.	Osapuolten luottamus toistensa omavalvontajärjestelmiin.
VALTIONAPU-JÄRJESTELMÄ		
<i>Valtionavut yleisesti</i>	Valtionavut julkisia varoja, avun tyyppi vaikuttaa tt:n työhön.	Päämies priorisoi julkisia varoja tavoitteidensa mukaan.
<i>Valtionosuus</i>	Hallinnointi kaksijakoinen, jolla vahva vaikutus varmennukseen.	Peruspalvelut kunnissa, yleiskatteisuus, kuntalaki ohjaa.
<i>Valtionavustus</i>	Valtionapuviranomaiselta tarkka ohjeistus.	Hakemuserusteisuus, rahoitusosuus valtiolta.

Kuvio 5b. 2. avustava tutkimuskysymys

**MILLAISEKSI JULKISHALLINNON TILINTARKASTAJAT JA SIDOSRYHMÄT
VALTIONAPUJEN YMPÄRILLÄ KOKEVAT KUNNAN TILINTARKASTAJAN MERKITYKSEN
VALTIONAPUJEN VARMENNUSPROSESSISSA?**

TILINTARKASTAJAN OMINAISUUDET	HUOMATTAVAA, ERITYISTÄ	MISSÄ ILMENEE?
<i>Ammattitaito, luottamus tehtävän hoitamisesta</i>	Yleensä tt ainoa tarkastava taho, merkitys siis suuri. Vahva luottamus tt:aan.	Ei muita tarkastajia, päämies tt:n varmennustyön varassa.
<i>Ohjaus- ja opastustyö</i>	Tilintarkastajan henkilökohtainen sopivuus mahdollistaa.	Toivottua yhteistyötä kunnissa.
OMAAVALVONTA		
<i>Päämiehen omavalvonta</i>	Niukkuudesta johtuen kunnan tilintarkastajan merkitys varmennuksen kokonaisuuden kannalta hyvin suuri.	
<i>Agentin omavalvonta</i>	Kuntalain mukaisesti tt lausuu sisäisen valvonnan järjestämisestä. Kunnan toimiva sisäinen valvonta nähdään varmennuksen kannalta pääsääntöisesti tärkeimmäksi tekijäksi.	
VALTIONAPU-JÄRJESTELMÄ		
<i>Valtionosuus</i>	Valtionosuusmuodon suuri vaikutus, lainsäädännöltä kaivataan selkeyttä.	Kuntien taloustietotilastot, opiskelijatilastot. Vo:n määräytymisperusteet.
<i>Valtionavustus</i>	Tt:n suuri merkitys! Fyysiset tarkastustoimet kunnassa juuri ko.avustukseen liittyen.	Tt:lta pyydetty erillislausunnot, hanketarkastukset yms.

Kuvio 5c. 3. avustava tutkimuskysymys

MILLÄ OSATEKIJÖILLÄ ON VAIKUTUSTA KUNNAN TILINTARKASTAJAN MERKITYKSEEN VALTIONAPUJEN VARMENNUSPROSESSISSA?

TILINTARKASTAJAN OMINAISUUDET	HUOMIOITAVAA, ERITYISTÄ	MISSÄ ILMENEE?
<i>Ammattitaito</i>	Valtionapujärjestelmän kattava tuntemus. JOKAISEN kunnan tietojen oltava oikein. Riittävätkö budjetoidut tarkastuspäivät? Tahallaan piilotettua vaikeampi löytää.	Mahdollisuus neuvoa ja opastaa kunnan virkamiehiä, yhteistyö. Tarkastuslautakunnan laatuhakuisuus.
<i>Rohkeus haastaa</i>	Ovatko riittävän kunnianhimoiset?	"Valmiin" talous- ja toimintatiedon kyseenalaistaminen.
<i>Tt-yhteisöjen omat toimintaohjeet ja manuaalit</i>	Minkälaista palvelua kunnille myydään?	Parhaimmillaan hyvä tt toimii hyvien ohjeiden mukaan.
OMAVALVONTA		
<i>Agentin omavalvonta</i>	Kunnan sisäinen valvonta ja erityisesti sisäisen tarkastuksen toiminto. Luotettavina ja toimivina tt:n hyödynnettävissä.	Jatkuvasti käynnissä olevat kunnan omat varmennus- ja valvontakäytännöt, koskevat kaikkia kunnan toimintoja.
VALTIONAPU-JÄRJESTELMÄ		
<i>Valtionosuus</i>	Tt:lla enemmän resursseja "numeroiden ulkopuoliseen" tarkastus- ja arviointitoimintaan.	"Digiloikan" mahdollistama automatisoidumpi tiedonkeruu kunnista.
<i>Valtionavustus</i>	Tt:n tuntemus kunnasta luo parhaat edellytykset tarkastukselle.	Kunnan jo tunteva tt hallitsee kokonaisuuden. Fyysinen läheisyys.

10 Päätelmät

Tällä tutkielmalla haettiin selvyyttä siihen, mikä on kunnan tilintarkastajan rooli sidosryhmän edustajien mielessä ja millainen merkitys hänellä nähdään olevan valtionapujen varmennuksessa. Tutkielman aineistoksi haastattelin valtionapujen ympärille sijoittuvaa asiantuntijoiden joukkoa, kaiken kaikkiaan 11 asiantuntijaa. Haastateltavat edustavat sekä valtionapuja myöntäviä valtionapuviranomaisia että valtionapuja saavia kuntia mutta myös kaikkia Suomen kuntia edustavaa Kuntaliittoa, jolla on runsaasti valtionapuihin liittyvää erityisosaamista. Oma arvokasta

näkemystään haastatteluissa esille toivat myös kahta eri tilintarkastusyhteisöä edustavat JHT-tilintarkastajat. Teemahaastattelut tehtiin kesä- ja elokuussa 2019.

Teoreettinen runko tutkielmalle muotoutui perinteikkäästä päämies – agentti -teoriasta, jota on testattu vuosikymmenten saatossa lukuisissa tilintarkastuksen aihepiirin tieteellisissä tutkimuksissa. Vaikka kyseinen malli on alun perin sijoitettu ennen kaikkea yksityissektorille, on se monen tutkijan toimesta havaittu sopivaksi myös julkishallinnolliseen kontekstiin. Päämiehen paikalle tässä tutkielmassa sijoitin valtionapuviranomaiset eli ministeriöt valtion edustajina, jotka valtionaputyypistä riippuen hallinnoivat ja maksavat näitä julkisia tukia. Agentteja tässä tutkielmassa edustivat kunnat, jotka ovat oikeutettuja sekä valtionosuuksiin että valtionavustuksiin. Näitä valtiotoimijan ja kuntien välisiä suhteita voidaan kutsua monenvälisiksi agenttisuhteiksi. Huomioitavaa on, että agentin roolista rajasin siis pois myös kuntayhtymät, jotka eivät ole oikeutettuja valtionosuuksien valtionvarainministeriön hallinnoimaan osuuteen vaikkakin saattavat olla oikeutettuja opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnoimiin osuuksiin. Kokonaisuutta tarkoittavan ”valtionapujärjestelmän” osatekijöiden ymmärtämisellä on ratkaiseva vaikutus tämän tutkimuksen aiheeseen eli tilintarkastajan rooliin ja merkitykseen valtionapujen varmennuksessa. Tästä syystä olen luvussa 6. Suomalainen valtionapujärjestelmä pyrkinyt huolellisesti avaamaan tätä järjestelmää ja tuomaan esille oleelliset eroavaisuudet kunnan valtiolta saamien tukimuotojen välillä.

Päämies – agentti -mallin teoreettista tutkimusrunkoa täydennettiin edelleen siihen läheisesti liittyvillä moraalikadolla sekä haitallisella valinnalla, joita valtionapujen hakemiseen, saamiseen ja maksamiseen saattaa liittyä. Kolmas päämies – agentti -mallia täydentävä viitekehys keskittyy ennen kaikkea tilintarkastajaan ja tältä varmennustietoa odottaviin tahoihin. Tilintarkastuksen perimmäinen tavoite on varmentaa tiedon oikeellisuutta tiedon käyttäjälle, jolloin tietoa hyödyntävällä päämiehellä olisi käytettävissään yhteneväinen tieto informaation tuottaneen agentin kanssa ja asetelma näiden kahden toimijan välillä olisi tasaväkisempi. Tilintarkastuksella kuitenkin vain harvoin pystytään 100 prosenttiseen, ehdottomaan varmuuteen, ja tästä kumpuaa tiedon tarvitsijoiden sekä tilintarkastustoiminnon välinen odotuskuilu.

Tilintarkastajan merkitystä valtionapujen varmennuksessa voi tarkastella agenttiteorian huomioiden myös siltä kannalta, kenen rahoista oikeastaan on kysymys ja kuka on kenellekin tilivelvollinen. Valtionavut koostuvat julkisista varoista – veroista ja maksuista muodostuneista rahavirroista. Päämies-valtio toki hallinnoi näitä varoja ja päätöksineen niitä ohjaa eteenpäin, mutta kenen varoista oikeastaan onkaan kyse? Tästä seuraa myös kysymys, kenelle kunnan tilintarkastaja valtionapujen varmennusta pohjimmiltaan tekee? Päämies näyttäytyykin tältä kannalta katsottuna epäselvempänä roolina. Veroja maksaneet kansalaiset ja yritykset lienevätkin tämän näkökulman mukaan myös

kiinnostuneita siitä, kuinka julkisista varoista muodostuneet valtionavut on käytetty, onko myönnetty rahoitus käytetty sovitus mukaisesti ja onko osuuksien käyttö ollut mahdollisimman kustannustehokasta ja vaikuttavaa. Edelleen, näin arvioituna kunnan tilintarkastajan työllä on mahdollisesti suurtakin merkitystä myös äänestäville kansalaisille sekä muillekin veronmaksajille. Tästä kumpuaa myös ajatus valtionapujen vaikuttavuuden arvioinnin lisäämisestä. Ikuinen ongelma rajallisista julkisista resursseista sekä päämiehen tavoitteiden olemassaolo valtionapujen taustalla antavat mielestäni syyn huomion kiinnittämiseksi edes toisinaan myös siihen, mitä hyötyä kaikista tuetusta ja tehdystä on ollut ja mitä sillä on saatu aikaiseksi. Vaikuttaisi siis siltä, että varmennuksen kokonaisuuteen on tarpeen tehdä uudistuksia, jotka siirtäisivät painotusta perinteisestä kontrollointityyppisestä valvonnasta enemmän arviointiin. Uudistus tai ainakin nykyisen ohjeistuksen ja sääntelyn täydentäminen ja selventäminen olisi paikallaan myös tilintarkastajan työn ja toimenkuvan kannalta. Kuten luvussa 5.2.2 toin esille, odotuskuilun osatekijä, puutteellisen standardoinnin kuilu viittaa tilintarkastuksen toimivaan ja riittävään sääntelyyn. Huolellisella ohjeistusten sekä lakien valmistelulla pystyttäisiin siis kaventamaan tätä odotuskuilun suoritustason epäsuhtaa: kohtuudella odotettavissa olevista toimenpiteistä ohjeistamalla tai vahvemmin sääntelemällä toimiva ja laadukas tilintarkastustoiminto ne myös tekisi.

Päämies – agentti -teorian kannalta valtionapujen taloudellisten seikkojen varmentaminen on oleellista agentin toimintaympäristössä. Teorian mukaan päämies käyttää tilintarkastajan varmennuspalvelua agentin toimien oikeellisuuden ja sopimuksenmukaisuuden selvittämiseksi. Teoria ei sen sijaan ota kantaa siihen, onko kaikki voitavissa oleva tehty ja onko koko prosessin oikeellisuus varmistettu riittävällä tarkkuudella tarkastelemalla pelkästään agentin toimia sekä kuntalain mukaisesti myös kunta-agentin sisäisen valvonnan järjestämistä. Tämä näkökulma jättää kokonaan arvioimatta päämiehen omat toimet valtionapuihin liittyvän oikeellisuuden varmistamiseksi. Kaiken valtionapuihin liittyvän tarkastaminen päämiehen toimesta olisi varmasti perusteetonta ja turhan päällekkäistä hyvin hoidetun kunnan tilintarkastuksen kanssa. Samalla on myös aiheellista huomioda, että nykyiselläänkin monet valtionapuviranomaisten edellyttämät valvonta- ja raportointivelvoitteet koetaan toisinaan aiheettoman työläiksi saatuaan hyötyyn nähden ja viranomaisten välillä nähdään suurtakin vaihtelua. Näin ollen, jos kontrollointiuudistuksia päämiehen kohdalla tehdään, on huomioitava toimenpiteiden mielekkyys sekä poikkihallinnollinen yhdenmukaisuus. Kontrollonin työnjakoa mietittäessä on myös huomioitava tilintarkastuksen retrospektiivisyys. Tästä syystä toivoisi julkisten varojen hallinnan olevan tulevaisuudessa nykyistä aktiivisempaa sekä ajantasaisempaa, jolloin päämiehen omat valvontatoimenpiteet olisivat nykyistä merkityksellisemmässä roolissa kokonaisuuden kannalta. Tällöin päämiehen omavalvonta voisi

ensinnäkin tukea tai avustaa kunnan tilintarkastustyötä oikeellisuuden varmistamisessa ja toisaalta mahdollisiin virheellisyyksiin voisi puuttua nopeammin. En usko, että on kenenkään edun mukaista, että kunnan tilintarkastaja havaitsee pahimmillaan yli vuoden vanhoja epäselvyyksiä valtionapujen taustalla olevissa tilastoissa tai asiakirjoissa. Nähdäkseni päämiehen riittävän kattavalla omavalvonnalla epäkohtiin olisi mahdollista puuttua nopeasti, käytettyjen virkamiestyötuntien määrä voisi vähentyä nopeamman puuttumisen ja korjaamisen ansiosta ja parhaimmillaan ennakoiva pelotevaikutus karsisi mahdollisia tahallisia väärinkäytöksiä.

Valvontajärjestelmän uudelleen miettiminen voisi siis olla paikallaan valtionapuviranomaisten päädyssä mutta yhtä lailla tutkimus kannustaa myös kuntien omien valvontajärjestelmien uudistamiseen ja uudelleenpainottamiseen. Kun otetaan huomioon kunnan toimivan ja koko organisaation kattavan sisäisen valvontajärjestelmän tarjoamat reaaliaikaiset ja kattavuudessaan yliveritiset mahdollisuudet talouden ja hallinnon valvontakohteille, olisi kunnan tilintarkastukseen kohdistuvaa odotuskuilua nähdäkseni mahdollista kaventaa juuri sisäiseen valvontaan panostamalla. Se mahdollistaisi myös mahdollisimman varhaisen puuttumisen. Sisäisen valvonnan järjestelmien kuntoon saattaminen kunnissa olisi oleellista. Sisäisen tarkastuksen toiminnon ymmärtäminen oleelliseksi apuvälineeksi sisäisen valvonnan onnistumisen parantajana voisi puolestaan edesauttaa valvontajärjestelmien kehittymistä ja kehittämistä. Sisäisen tarkastuksen järjestämistä kunnan koosta riippumatta voisi harkita, esimerkiksi mainitun kuntien yhteistyön kautta. Kunnan tehtäviä lisättäessä on toki oltava varovainen eikä tavoite saa jäädä keinojen jalkoihin, mutta voisi olla aiheellista pohtia, kuinka sisäistä valvontajärjestelmää parannettaisiin tai nykyisestä varmennettaisiin. Kuntayhteistyön lisäämisen vaihtoehdossa on toki huomattavan suuria vastuu- ja velvoitekysymyksiä ratkaistavana mutta lähtökohtaisesti ajatus on mielestäni harkitsemisen arvoinen. Mainittujen muutosten myötä kunnan tilintarkastustyössä painottuisi nykyistä suuremmaksi näiden jatkuvatoimintoisten valvontaja tarkastusjärjestelmien tarkastaminen sekä niiden luotettavuuden arviointi. Valvontakenttään yleisesti liittyen yksi toivottava parannus koskee viranomaisen valvontatoimenpiteitä tilintarkastajia itseään kohtaan. Patentti- ja rekisterihallituksella on tehtävänsä nojalla huomattava sananvalta myös valtionapujen varmennustyön laatuun, jota voisi tulevaisuuden laadunvarmennustyössä painottaa nykyistä enemmän. Huomiota voisi kiinnittää myös yhteisökeskeisen laadunvalvonnan lisäämiseen.

Edellä mainittujen eri tahojen kontrollitoimenpiteiden uudistukset hyötyisivät oletettavasti valtionapujen ja niiden tarkastamisen osalta myös lakiin asti tehtävistä tarkennuksista ja syvällisemmistä määritelmistä. Tällöin kitkeytyisi pois mahdollinen riski siitä, että ”hankalat” ja herkästi pienenikin epäkohtiin puuttuvat tilintarkastajat kilpailutettaisiin seuraavalla julkisten hankintojen kierroksella kunnasta ulos. Tilintarkastuspalveluiden kilpailutus kaipaakin tulosten

perusteella uudelleenmiettimistä. Puutteellisen suorittamisen kuilussa tilintarkastustoiminto alisuoriutuu tehtävissään, joka luonnollisesti vaikuttaa myös yksittäisen tilintarkastajan merkitykseen. Alisuoriutumista voi tietenkin tapahtua silloin, jos toimintoa suorittava ihminen ei viitsi laiskuuttaan tai välinpitämättömyyttään toimia työtään määräävien ohjeiden mukaan mutta myös silloin, jos tämän työmäärä tarkastuskohteessa ei vastaa siihen kilpailutuksen voittaneessa tarjouksessa resursoitua työaikaa. Kysymys vastuullisen tilintarkastajan ilmoitettujen tarkastuspäivien lukumäärän oikeellisuudesta on esimerkiksi aiheellinen, jos niitä kirjautuu yhdelle työvuodelle tälle yhdelle ihmiselle 700 päivää. Hätkähdyttävä esimerkki tuli esille eräässä haastattelussa ja kuvaa toimintaympäristöä raadollisimmillaan. Kuntien tilintarkastushankinnoissa olisi siis tarpeen tulevaisuudessa ottaa entistä enemmän kantaa siihen, minkä laatuista tilintarkastuspalvelua he haluavat ja mitä heidän mielestään tilintarkastustoiminnolta voidaan kunnissa odottaa. Odotuskuilun mahdollisuuden huomioon ottaen tilintarkastushankintoja kunnissa tehtäessä olisikin perusteltua pohtia huolellisesti sitä, mitä tältä palvelulta oikeasti odotetaan ja mitkä ovat realistiset oletamat palvelun tuotoksista. Tarkastuslautakuntien osuus tässä asiassa on kuntalaista johtuen ilmeinen ja tämä edellyttäisi tarkastuslautakuntien riittävän osaamisen varmistamista.

Haastatteluaineiston perusteella valtionapujärjestelmä kaipaisi virtaviivaistamista ja yksinkertaistamista, joka vaikuttaisi vastaavasti myös varmennustyötä tekevän tilintarkastajan työnkuvaan. Ensinnäkin, jos valtionapujärjestelmän toimijoita ajatellaan agenttiteorian kannalta, hankaloittaa monimutkaisuus sekä päämiehen että agentin toimenkuvaa ja heidän omia varmennustehtäviään. Tällöin myös herkästi vaikeutuu päämiehen ja agentin välissä toimivan tilintarkastajan ”oikean ja riittävän kuvan” tuottamisen tehtävä. Toisekseen, nykyinen tukijärjestelmä ei maksimoi agenttikunnan itsemääräämisoikeutta ja omaa päätösvaltaansa, johon kuntalaki ohjaisi. Monesta asiasta kunnilla on mahdollisuus toteuttaa kuntalaistensa äänestyksen mukaista politiikkaa ja panostaa itse priorisoimassaan järjestyksessä kunnan tuottamiin palveluihin. Tämä oikeus ja muista erottautumisen mahdollisuus kuitenkin kaventuu sitä mukaa, kuinka suuri osa julkisista varoista valtionapujen muodossa tulee valtion korvamerkkaamana ja vain tiettyyn käyttökohteeseen määrättyinä. Agenttiteorian kannalta toki juuri korvamerkityillä tuilla päämies pystyy optimaalisimmin tukemaan niitä tavoitteita, joita sillä on ollut ja jotka se asettaa muiden toimintavaihtoehtojen edelle. Näin ollen valtionapujärjestelmän kannalta päämies – agentti -teorian ja kunnallisen itsemääräämisoikeuden välillä on ristiriitaa ja yhteensopimattomia tavoitteita.

Mikä sitten tukisi kunnan tilintarkastajaa käytännön työssään valtionapujen oikeellisuuden varmentamisessa? Esitin jo aiemminkin haastatteluissa esille tulleita ja toisilleen osin vastakkaisiakin

näkökulmia valtionapujen tarkastustyöstä osittain ns. tsekkauslistojen kautta. Poikkeamien huomioimista sekä tarkastustyön löydöksiin reagoimista edellyttävässä tilintarkastustyössä tuskin päästäisiin korkealaatuiseen lopputulokseen pelkkien ”rasti ruutuun” -listojen avulla. Tilintarkastustyö kokonaisuudessaan kunnassa edellyttää tilintarkastajan ammattitaidon mahdollistamaa soveltamista sekä kokonaisuuksien hallintaa, jossa listojen mukainen eteneminen vie vain puolitiehen. Kuitenkin on huomioitava, että tähän ”puolitiehen” mahtuu monia sellaisia valtionapuihin liittyviä tarkastustoimenpiteitä ja -vaiheita, joissa systemaattisuuden sekä säännönmukaisuuden takia listojen mukaisesti etenevä tarkastustyö on perusteltua. Näiden tehtävien osalta listat voisivatkin olla luomassa runkoa valtionapujen tarkastustyölle aiheesta lakitasoisesti säänneltäessä. Siinä tulisi valtion mielipide tarkastuksen minimitasosta esille, erityisesti uudistusten ja muutosten voimaantullessa ja toisaalta kaikilla yhteisöillä olisi tällöin tarkastustyölle soveltuvien osin yhtenäinen pohja.

Eräs erikoinen piirre, johon törmäsin haastattelujen myötä ja joka mielestäni on periaatteellisella tasolla tärkeä, koskee valtionapujen määräytymisperusteiden selkeyttä. Mielivaltaisuus eikä tapauskohtainen päätöksenteko saisi kuulua oikeusvaltion toimintamalleihin, mutta valtionapuihin sellainen näyttää nykyisellään sisältyvän. Esimerkiksi valtionosuuksien määräytymisen perusteena oleva alaikäisen vammaisuutta eri asteineen ei ole lakitasoisesti avattu, jolloin valtionosuuksien suuruuteen vaikuttaa tältä osin pelkästään se, kuinka asia on yksilötasolla kunnan tilastointeihin merkitty, ilman siis diagnostista yhdenmukaisuutta. Toki, kyse on kokonaisuuden kannalta marginaalisesta asiasta mutta periaatteellisella tasolla vastaavat ”ilmoittajan röyhkeydestä riippuvat perusteet” pitäisi pyrkiä eliminoimaan. Mainittakoon vielä, että terveydenhuoltoalan ammattilaisena ymmärrän tässä yksittäisessä vammaisuutta koskevassa asiassa olevan monta, ehkä ratkaisematontaakin, haastetta yhdenmukaisen diagnosoinnin ja vamman haitta-asteen määrittelyssä. Kuitenkin kuntien yhdenmukaisen kohtelun, tilastoinnin selkeyden ja siten myös valtionosuuksien oikeellisuuden varmistamiseksi vastaavat epäselvyydet olisi aiheellista minimoida. Huolellisella lainvalmistelulla on vastaavissa tapauksissa ratkaiseva merkitys.

10.1 Ehdotuksia jatkotutkimuksen aiheiksi

Tutkielman edetessä minulle nousi mieleen muutamia seikkoja aiheeseen liittyen, joita näkisin aiheellisena selvittää jatkotutkimuksissa. Monissa haastatteluissa käsiteltiin tai ainakin sivuttiin luottamusta sekä sen vaikutusta ja osuutta valtionapujen varmennusprosessissa. Sanonnan mukaan luottamus on vaikea rakentaa mutta helppo menettää ja tästä syystä painottaisin sitä tulevissa (kunnan) tilintarkastukseen liittyvissä tutkimuksissa. Kuten tutkielman aineistosta käy selville,

luottamukseen nimenomaan kunnan tilintarkastajaa kohtaan liittyy vahvasti myös tämän ammattitaito. Tästä puolestaan on edelleen johdettavissa ajatuksia tilintarkastustyön laadusta tai vastaavasti laaduttomuudesta. Kaikki tilintarkastusyhteisöt oletettavasti haluavat tuottaa laadukkaita tilintarkastuspalveluita ja asiakkaat oletettavasti haluavat ostaa laadukasta varmennusta, ainakin mainos- ja juhlapuheissaan. Kuten aineistossa tuotiin esille, julkishallinnon tilintarkastukseen liittyy omia erityisammattitaitoa vaativia osuuksia, kunnissa esimerkiksi valtionapukokonaisuuden ympärillä. Kiinnittäisin siis tulevaisuuden tutkimuksissa huomiota paitsi kunnan tilintarkastuksen laatuun ja tarkastajien ammattitaitoon mutta myös tilintarkastuksen laadunvalvontaa Suomessa tekevän Patentti- ja rekisterihallituksen toimiin asian parissa.

Toinen aihepiiri, josta mielestäni olisi aiheellista tehdä lisätutkimusta koskee julkishallinnon tilintarkastukseen liittyvää odotuskuilua. Tilintarkastukseen kohdistuvia epärealistisia odotuksia on toki tutkittu jo aiemminkin mutta nähdäkseni julkishallintoon rajattu näkökulma on jäänyt tutkimusaiheissa varjoon. Kuitenkin, kuten aiemminkin olen esittänyt, julkishallinnon kohdalla tilintarkastajan varmentamaa tietoa voi käyttää vielä yksityissektoriakin monipuolisempi joukko, kun julkisten varojen kohdalla myös veronmaksajilla ja äänestäjillä on omat intressinsä varmennettavan tiedon suhteen. Tästä syystä ehdotan tulevaisuuden tutkimuksissa käsittelemään odotuskuilua myös kuntakontekstissa. Samoin valtionäkökuilussa olisi verorahoituksen ja demokratian toimijoiden erityinen ulottuvuus mutta itse näkisin erittäin kiinnostavana nimenomaan kunnallisen toimintaympäristön, joka on nähdäkseni ”ihmisenkokoisempana” valtiotasoa helpommin hahmotettavissa ja päätöksenteko konkretisoitavissa.

Monimutkainen valtionapujärjestelmä puolestaan kirvoitti ajatuksia ja tulevaisuudenvisioita yksinkertaisemmasta järjestelmästä. Yksi vaihtoehto suoraviivaisemmasta valtionapusysteemistä voisi painottaa nykyistä enemmän yleiskatteista valtionosuutta. Osittaisia muutoksia ei kuitenkaan voi tehdä tämän kaltaiseen tukijärjestelmään, missä eri tekijät vaikuttavat toisiinsa ja missä muuttuvia elementtejä on niin paljon. Näin ollen valtionapujärjestelmään tehtävät muutokset edellyttäisivät laajaa ja monipuolista selvitystyötä taustalleen. Siinä olisikin tutkimussarkaa kerrakseen.

11 LÄHTEET

- Alastalo, M. & Åkerman, M. (2010). Asiantuntijahaastattelun analyysi: Faktojen jäljillä. Teoksessa *Ruusuvuori, J., Nikander, P. & Hyvärinen, M. (toim.) Haastattelun analyysi*. Vastapaino, Tampere.
- Alasuutari, P. (2011). Laadullinen tutkimus. 2.0. Vastapaino, Tampere.
- Antikainen, J., Huttunen, J., Laakso, S., Lönnqvist, H., Pyykkönen, S. & Soininvaara, I. (2019). Kannustaako valtionosuusjärjestelmä kuntia kasvuun? Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 10/2019. Valtioneuvoston kanslia.
- Arrow, K. J. (1963). ”Uncertainty and the welfare economics of medical care.” *American economic review*, Vol. LIII Number: 5, 941 – 973. Teoksessa *Laffont, J.-J. (edit.) The principal agent model. The economic theory of incentives*. (2003), Edward Elgar.
- Attila, G. (2012). ”Agency problems in public sector”. *Annals of the university of Oradea: Economic science*, Vol. 1 No: 1, pp: 708 – 712.
- Cosserat, G. W. (2000). *Modern auditing*. John Wiley & Sons, Ltd.
- Donaldson, L. (1990). ”The ethereal hand: Organizational economics and management theory”. *Academy of management review*, Vol. 15 No: 3, pp: 369 – 381.
- Eisenhardt, K. M. (1985). ”Control: Organizational and economic approaches”. *Management science*, Vol. 31 No: 2., pp: 134 – 149.
- EU (2019). Euroopan Unioni. Euroopan tilintarkastustuomioistuin. Päivitetty 13.2.2019. Luettu 3.5.2019. Saatavilla osoitteesta: https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_fi .
- Haaparanta, L. & Niiniluoto, I. (2016). Johdatus tieteelliseen ajatteluun. Gaudeamus.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2011). Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Gaudeamus.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2007). Tutki ja kirjoita. Kustannusosakeyhtiö Tammi, Helsinki.
- Holmström, B. (1979). ”Moral hazard and observability.” *Bell journal of economics*, 10 (1), Spring 74 – 91. Teoksessa *Laffont, J.-J. (edit.) The principal agent model. The economic theory of incentives*. (2003), Edward Elgar.
- Hughes, O. E. (2018). *Public management & administration. An introduction*. Fifth edition. Palgrave.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). ”Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure”. *Journal of financial economics*, 3, (1976), 305 – 360.
- JHTT-yhdistys (2017). Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa.
- JHTT-yhdistys (2016). Suositus valtionosuuksien tarkastamisesta.
- Kihn, L.-A. (2015). Laatu kolmesta tarkastelunäkökulmasta: tekninen, kaupallinen ja palveluun liittyvä laatu. Teoksessa *af Ursin, K., Pekkola, E. & Stenvall, J. (toim.) Felix byrokratia? Julkinen hallinto kaiken huomioimisen taitona*. Tampere university press.

- Kivistö, J. (2007). Agency theory as a framework for the government – university relationship. Tampereen yliopistopaino Oy – Juvenes Print.
- Kivistö, J. (2009). ”Tehottomat lintarit? Valtion ja yliopiston suhde agenttiteorian näkökulmasta.” Teoksessa *Vakkuri, J. (toim.) Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Gaudeamus, Helsinki.
- Knechel, W. R. & Shefchik, L. B. (2014). Audit quality. Teoksessa *Hay, D., Knechel, W. R. & Willekens, M. (toim.) The Routledge companion to auditing*. Routledge.
- Kuhn, M. & Siciliani, L. (2013). ”Manipulation and auditing of public sector contracts”. European journal of political economy. Vol. 32, ss. 251 – 267.
- KunJa (2017). Yleisohje tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Kuntaliitto (2019). Valtionosuudet vuonna 2019. Päivitetty 5.1.2019. Luettu 12.1.2019. Saatavilla <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/talous/valtionosuudet/valtionosuudet-vuonna-2019>
- Kuntaliitto (2019a). Valtionosuudet. Asiantuntijapalvelut/ talous. Päivitetty 5.1.2019. Saatavilla osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/talous/valtionosuudet> .
- Kuntaliitto (2019b). Kaupunkien ja kuntien lukumäärät ja väestötiedot. Päivitetty 3.4.2019. Saatavilla osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/tilastot-ja-julkaisut/kaupunkien-ja-kuntien-lukumaarat>
- Kuntaliitto (2017). Valtionosuudet – Valtionosuusjärjestelmä. Verotuloihin perustuva valtionosuuden tasaus. Päivitetty 30.12.2017. Saatavilla osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/talous/valtionosuudet/verotuloihin-perustuva-valtionosuuden-tasaus>
- Kuntatieto. Kuntatieto-ohjelma. JulkICT-toiminto. Luettu 12.9.2019. Saatavilla osoitteesta <https://wiki.julkict.fi/julkict/kuntatieto>
- Kusumawati, A. & Syamsuddin, S. (2018). ”The effect of auditor quality to professional scepticism and its relationship to audit quality”. International journal of law and management, Vol. 60 Issue:4, ss. 998 – 1008.
- Lempäälä, (2019). Tilinpäätös 2018.
- Martikainen, J.-P., Meklin, P., Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. (2002). Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen. Kuntien näkemyksiä tarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista. Tampere University Press, Tampere.
- Matikainen, T. (2014). Rahoitusperiaate kunnallisen itsehallinnon turvaajana. Tutkimus rahoitusperiaatteen toteutumisesta. Forum iuris, Helsinki.
- Meklin, P. (2009). Muuttuuko mikään? Tuloksellisuuden käsitteen monitulkintaisuus julkishallinnossa. Teoksessa *Vakkuri, J. (toim.) Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Gaudeamus, Helsinki.
- Myrsky, M., Svensk, N. & Voutilainen, T. (2014). Suomen finanssioikeus. Lakimiesliiton kustannus.
- Niiniluoto, I. (1999). Johdatus tieteenfilosofiaan. Käsitteen- ja teorianmuodostus. Kustannusosakeyhtiö Otava, Keuruu.

- Näsi, S. (2017). Luova laskentatoimi – tarkoituksellista harhaanjohtamista ja myös tilintarkastajien ongelma. Teoksessa *Kihn, L.-A., Leponiemi, U., Oulasvirta, L., Ruohonen, J. & Wacker, J. (toim.) Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Juvenes Print, Tampere.
- Opetus- ja kulttuuriministeriö (2018). Opas valtionavustusten hakemisesta, käytöstä ja käytön valvonnasta.
- Opetushallitus (2019). Tietoa valtionosuuksista. Saatavilla osoitteesta <https://www.oph.fi/fi/palvelut/tietoa-valtionosuuksista>
- Opetushallitus (2016). Yleisohje valtionavustusten hakijoille ja käyttäjille. Opetushallituksen yleisohje harkinnanvaraisten valtionavustusten hakemisesta, käytöstä ja käytön valvonnasta.
- PRH (2018). Vuosiraportti laaduntarkastuksista. Patentti- ja rekisterihallitus. Tilintarkastusvalvonta.
- PRH (2019). Patentti- ja rekisterihallitus. Organisaatio ja tehtävät. Päivitetty 14.5.2019. Saatavilla osoitteesta https://www.prh.fi/fi/tietoa_prhsta/organisaatio_ja_tehtavat.html
- PRH (2019a). Tutkinnot. Patentti- ja rekisterihallitus. Tilintarkastusvalvonta. Päivitetty 24.6.2019. Saatavilla osoitteesta <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tutkinnot.html>
- PRH (2019b). Tilintarkastajarekisteri. Patentti- ja rekisterihallitus. Tilintarkastusvalvonta. Päivitetty 9.7.2019. Saatavilla osoitteesta <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastajarekisteri.html>
- Porter, B., Simon, J. ja Hetherly, D. (2003). Principles of external auditing. Second edition. John Wiley & Sons, England.
- Ronkainen, S., Pehkonen, L., Lindblom-Ylänne, S. & Paavilainen, E. (2013). Tutkimuksen voimasanat. Sanoma Pro, Helsinki.
- Ross, S. A. (1973). ”The economic theory of agency: the principal’s problem”. American economic review, Papers and proceedings, Vol. 63 Number: 2, 134 – 139. Teoksessa *Laffont, J.-J. (edit.) The principal agent model. The economic theory of incentives*. (2003), Edward Elgar.
- Rönkkö, J. (2019). Sisäinen tarkastus. Tuloksellinen lisäarvon tuottaja vai paikkaansa hakeva tukitoiminto? Tampereen yliopiston väitöskirjat 83. Yliopistopaino, Tampere.
- Sisäiset tarkastajat (2019). Mitä on sisäinen tarkastus? Saatavilla osoitteesta <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/>
- Sosiaali- ja terveysministeriö (2019). Rahoitus ja avustukset. Terveiden edistämisen määrärahat. Luettu 11.9.2019. Saatavilla osoitteesta <https://stm.fi/rahoitus-ja-avustukset/terveyden-edistamisen-maararahat>
- Tampereen kaupunki (2019). Tilinpäätös 2018.
- Tilastokeskus (2015). Kuntatalous – muut taloustiedot. Tiedonkeruun sisältö ja ohjeet. Saatavilla osoitteesta http://www.stat.fi/keruu/files/kuntatieto_muut_taloustiedot.pdf
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2002). Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Kustannusosakeyhtiö Tammi, Helsinki.
- Vakkuri, J. (2011). Laadunvarmistuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa. Teoksessa *Vakkuri, J., Oulasvirta, L., Wacker, J. & Kivimäki, R. (toim.) Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa*. Tampereen Yliopistopaino Oy, Tampere.

Valtionavustustyöryhmä (2015). Valtionavustustyöryhmän mietintö. Valtiovarainministeriön julkaisuja 29/ 2015.

Valtiovarainministeriö (2019). Budjettitalouden tulot ja menot 2019. Päivitetty 9.1.2019. Luettu 16.5.2019. Saatavilla osoitteesta <https://vm.fi/budjetin-taulukot#tulotjamenot2015> .

Vilkko, A. (2017). Tarkastuslautakunnan toiminnan tarkoitus ja periaatteet. Teoksessa *Luottamushenkilön käsikirja 2017*. UNIPress.

Williamson, O. E. (1985). The economic institutions of capitalism. Firms, markets, relational contracting. The Free Press, New York.

Ympäristöministeriö (2019). Rahoitus ja avustukset. Päätyneet haut. Luettu 11.9.2019. Saatavilla osoitteesta https://www.ym.fi/fi-FI/Ministerio/Rahoitus_ja_avustukset/Paattyneet_haut

12 Säädoslähteet sekä lainvalmisteluaineisto

Hallituksen esitys 268/2014. Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi. Yksityiskohtaiset perustelut.

Kirjanpitolaki 1336/ 1997.

Kuntalaki 410/2015.

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 1142/2015.

Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016.

Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 1704/2009.

Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 1705/2009.

PL, Suomen perustuslaki 731/ 1999.

Säätiölaki 487/2015.

TTL, Tilintarkastuslaki 1141/2015.

Valtionavustuslaki 688/2001.

Valtioneuvoston asetus kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 1446/2014.

Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta 1377/2015.